

PAPELES DE DISCUSIÓN IELAT

**Nº 4 – Octubre
2012**

“Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al derecho español”



**Teresa Aurora Gómez
Porras**



Trabajo de fin de grado
**“Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y
conformidad al derecho español”**

Autora: Teresa Aurora Gómez Porras.
Tutor: Manuel Lucas Durán.

Estos papeles de discusión del IELAT están pensados para que tengan la mayor difusión posible y que, de esa forma, contribuyan al conocimiento y al intercambio de ideas. Se autoriza, por tanto, su reproducción, siempre que se cite la fuente y se realice sin ánimo de lucro. Los documentos son responsabilidad de los autores y su contenido no representa necesariamente la opinión del IELAT. Están disponibles en la siguiente dirección: [Http://www.ielat.es](http://www.ielat.es)

Instituto de Estudios Latinoamericanos
Universidad de Alcalá
C/ Trinidad 1
Edificio Trinitarios
28801 Alcalá de Henares – Madrid
www.ielat.es
ielat@uah.es

Consultar normas de edición en el siguiente enlace:
<http://www.ielat.es/inicio/repositorio/Normas%20Working%20Paper.pdf>

DERECHOS RESERVADOS CONFORME A LA LEY
Hecho en España
Made in Spain
ISSN 2254-1551

Consejo Editorial

M^a. Cecilia Fuenmayor
Eduardo Guillén Navarro
Manuel Lucas Durán
Mercedes Martín Manzano
Pedro Pérez Herrero
Eva Sanz Jara
Inmaculada Simón
Vanesa Ubeira Salim
Lorena Vásquez González
Guido Zack

Tabla de abreviaturas

AA.VV	Autores varios
Art.	Artículo
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BICE	Bien Inmueble de Características Especiales
BICES	Bienes Inmuebles de Características Especiales
CA	Comunidad Autónoma
CE	Constitución Española
C.O.I.I.M.	Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de Madrid
Dir.	Director/a
Ed.	Edición
Edit.	Editorial
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto de Bienes Inmuebles
KW	Kilovatio
KWs	Kilovatios
LGT	Ley General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas
MW	Megavatio
Núm. o nº.	Número
Pág.	Página
Págs.	Páginas
RJ	Repertorio de Jurisprudencia
RTC	Resolución del Tribunal Constitucional
ss.	Siguientes
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
Vol.	Volumen

Resumen:

El canon eólico es un tributo de carácter extrafiscal creado por las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, en concreto, se trata de un impuesto ambiental. El objetivo que pretender lograr dicho canon es evitar o al menor reducir, en la medida de lo posible, las afecciones e impactos visuales adversos causados como consecuencia de la proliferación de aerogeneradores en dichos territorios; en definitiva, trata de evitar la contaminación paisajística producida por la obtención de electricidad mediante energía eólica. En el presente estudio se pretende abordar diversas cuestiones relacionadas con los cánones eólicos aprobados por varias comunidades autónomas españolas, y en particular, su naturaleza jurídica, la conformidad con los principios constitucionales que rigen la imposición y, finalmente, un análisis comparado de sus elementos del tributo esenciales en cada caso.

Palabras clave:

Canon eólico, Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla y León, impuesto propio de las Comunidades Autónomas, impuesto ambiental, parques eólicos, aerogenerador, energía eólica, energías renovables, contaminación paisajística, constitucionalidad del canon eólico.

Abstract:

The eolic tax is an environmental tax created by the Autonomous Communities of Galicia, Castilla-La Mancha and Castilla y León. The aim of that tax is to prevent or at least to reduce, as much as possible, the results and adverse visual impact caused as a consequence of the placement of wind powered generators in the afore mentioned territories, to try to prevent the landscape pollution produced by generation of electricity out of the wind. In this study we deal with different questions related to eolic taxes approved by various spanish Autonomous Communities, and in particular, the nature of the tax, the approval in accordance with the constitutional principles that govern the imposition Spanish and Eu taxation, and finally, a comparative analysis of the essential tax elements in each case.

Key words:

Eolic tax, Galicia, Castilla-La Mancha, Castilla y León, taxation Autonomous Communities, environmental tax, renewable energies, landscape pollution, constitutionality of the eolic tax.

Sumario

I. Introducción.	4
II. Naturaleza jurídica de los cánones eólicos.	6
III. Conformidad a derecho de los cánones eólicos como tributos ambientales	8
1. Los principios constitucionales y de la LOFCA	8
1.1 Principio de reserva de ley y coordinación con la hacienda estatal	8
1.2 Prohibición de doble imposición	10
1.3 Principio de Capacidad económica	14
1.4 Principio “quien contamina paga”	19
1.5 Principio de seguridad jurídica	21
1.6 Principio de igualdad	23
IV. Análisis comparativo entre el canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León.	27
1. El hecho imponible	27
2. Exenciones	29
3. Sujetos pasivos	30
4. Devengo y exigibilidad	31
5. La base imponible	33
6. Tipo de gravamen y cuota tributaria	34
7. Gestión de los cánones eólicos	40
8. Fondos	42
V. Conclusiones.	44
VII. Anexo bibliográfico.	50
VIII. Anexo normativo.	51
VIX. Anexo jurisprudencial.	52

I. Introducción.

El poder tributario autonómico está sometido a determinados límites establecidos en la Constitución y en las Leyes.

Uno de los ámbitos más explotados por las Comunidades Autónomas en la creación de tributos propios ha sido el campo del medio ambiente puesto que se trata de un espacio fiscal que no está ocupado por el Estado y, además, el establecimiento de tributos conectados intrínsecamente con el medio ambiente producen mínimo rechazo social debido a la conciencia ambiental que en la actualidad poseen numerosos ciudadanos como consecuencia del cambio climático.

Uno de los límites que establece nuestro ordenamiento jurídico al ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas es la exigencia de doble competencia tributaria y material.

Desde el punto de vista de la *competencia tributaria* no surge ningún problema puesto que las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla-León pueden establecer tributos propios (esto es distinto a los fijados por el Estado para sí o para los entes locales) según lo dispuesto en los artículos 133.2 y 157.1 b) CE, siendo necesario que no se produzca la vulneración de la prohibición de doble imposición establecida en los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA; asimismo, tampoco han de sobrepasarse los límites regulados en el artículo 9 LOFCA tales como el límite de la territorialidad [artículo 9 a) LOFCA] y la prohibición de interferencia económica [artículo 9 c) LOFCA]. Como veremos seguidamente, ninguno de estos límites es superado por los cánones eólicos que vamos a examinar.

Respecto a la *competencia material*, el artículo 148.1.9 CE otorga competencia a las Comunidades Autónomas en lo relativo a la gestión del medio ambiente¹. Además, el artículo 27.30 de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, Estatuto de Autonomía de Galicia otorga competencia exclusiva en materia de “normas adicionales sobre protección del medio ambiente y del paisaje en los términos del artículo 149.1.23”. Asimismo, Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, que regula el Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha establece en su artículo 32.7 que es su competencia el desarrollo legislativo y la ejecución en materia de “protección del medio ambiente y de los ecosistemas. Normas adicionales de protección”.

Por último, la Ley Orgánica [14/2007](#), de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, establece en su artículo 70.35 que es competencia exclusiva de dicha Comunidad Autónoma “normas adicionales sobre protección del medio ambiente y del paisaje, con especial atención al desarrollo de políticas que contribuyan a mitigar el cambio climático”.

¹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, págs. 92-93.

Por todo ello, es evidente que, en el supuesto de los cánones eólicos de las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León concurre tanto la competencia tributaria como la competencia material necesaria para su establecimiento.

La instalación de aerogeneradores para la creación de parques eólicos provoca externalidades negativas para el medio ambiente, en concreto, acarrea servidumbres y cargas al medio natural y al paisaje en el que se localizan.

El establecimiento de los aerogeneradores produce un fuerte impacto visual no sólo por las grandes dimensiones que poseen sino también, por las infraestructuras que requieren dichas instalaciones, en concreto, las líneas de alta tensión que permiten verter la energía eléctrica obtenida en la red y los caminos que permiten acceder a dichas instalaciones.

Los parques eólicos alteran el medio natural, por ello se establece una compensación que favorezca a aquellas áreas, en concreto, Galicia, Castilla la Mancha y Castilla y León, en las que se sitúan las instalaciones de generación eólica, por ello, se crea el canon eólico.

En la Exposición de Motivos de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla La Mancha, el canon eólico se caracteriza por ser “una prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebida como instrumento apropiado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de nuevas tecnologías en los aerogeneradores”.

Por otro lado, en la Exposición de Motivos de la Ley castellano- leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras se establece que uno de los aspectos que regula el capítulo II de esta Ley es “el denominado Impuesto sobre la afección medio ambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, se configura como un impuesto ambiental cuya finalidad es someter a gravamen determinadas actividades que ocasionan un importante daño al medio ambiente en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma y cuya recaudación se destinará a financiar aquellos gastos de carácter ambiental y de eficiencia energética que se determinen en las correspondientes leyes anuales de presupuestos generales autonómicos”.

En este trabajo de investigación se pretende determinar cuál es la naturaleza jurídica de los cánones eólicos y si los aprobados por las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla la Mancha y Castilla y León son constitucionales o no a la luz de los propios principios recogidos en nuestra Constitución y en la LOFCA.

El artículo 31.1 CE dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá

alcance confiscatorio”, por ello, para analizar la constitucionalidad de estos cánones considero que es necesario tratar en profundidad cuatro principios constitucionales fundamentales, en primer lugar, el principio de reserva de ley y coordinación con la hacienda estatal, en segundo lugar, la prohibición de doble imposición regulado en los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA, en tercer lugar, el principio de capacidad económica, en cuarto lugar, el principio “quien contamina paga”, en quinto lugar, el principio de seguridad jurídica y, en último lugar, el principio de igualdad.

Por último, se realizará un análisis comparativo de las figuras tributarias existentes en la actualidad y que son el canon eólico gallego, castellano-manchego y castellano-leonés. En concreto, se analizarán los elementos del impuesto en cuestión: el hecho imponible, exenciones, período impositivo y devengo, base imponible, tipos de gravamen y cuota tributaria, sujetos pasivos, bonificaciones previstas en las distintas normas, gestión de los cánones y los fondos.

II. Naturaleza jurídica de los cánones eólicos.

El canon eólico se concibe en la normativa que los ha aprobado como un ingreso de carácter compensatorio y como una prestación patrimonial de Derecho Público de naturaleza extrafiscal y real².

Las Leyes que regulan los cánones eólicos de las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León (Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha y, por último, Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras) no utilizan la clasificación tripartita establecida en el artículo 2.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) “los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”.

En el ordenamiento jurídico español el canon no se configura como una categoría tributaria³. No obstante, esta denominación no plantea ningún problema jurídico atendiendo a lo declarado por una consolidada jurisprudencia. Siguiendo el criterio establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional 20/2012, de 16 de febrero, fundamento jurídico octavo (8º), el legislador posee un margen extenso de libertad a la hora de configurar los impuestos y los demás tributos que sirven para sostener los

² Artículo 8 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

artículo 2 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

artículo 19.1 Ley castellano-leonesa 1/2012 de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

³ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 104.

gastos públicos⁴, es decir, goza de libertad de configuración normativa. En este sentido, el Tribunal Constitucional señaló en el fundamento jurídico quinto (5º) de su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, que “...en uso de su libertad de configuración, el legislador puede crear las categorías jurídicas que considere adecuadas”; ahora bien, durante el ejercicio de dicha libertad, el legislador debe tener en cuenta las circunstancias y datos de carácter relevante, atendiendo a la naturaleza y finalidad de los distintos impuestos, tasas y otras figuras tributarias que puede establecer, siempre que sea dentro de los márgenes constitucionales⁵.

En cualquier caso, el canon eólico se configura como un impuesto debido a que su exigencia no está conectada con ninguna actividad de la Administración ni a ningún uso u ocupación privativa del dominio público, razón por la cual no puede considerarse tasa o contribución especial. Por ello entendemos que, su naturaleza tiene que ser; necesariamente, la de un impuesto⁶. Uno de los motivos por los que se ha otorgado la denominación de canon en vez de la de impuesto es, probablemente, por el rechazo que produce en los contribuyentes dicho término⁷.

Por todo ello, el canon eólico se configura como un impuesto propio de las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León aplicado a los parques eólicos ubicados en dichos territorios, entendiendo por parque eólico la instalación de producción de electricidad a partir de energía eólica, ubicados en todo o en parte en el ámbito territorial de las Comunidades Autónomas citadas, estando el mismo constituido por uno o varios aerogeneradores interconectados eléctricamente por medio de líneas propias, compartiendo la misma estructura de accesos y control, con medición de la energía propia, así con la obra civil que sea necesaria⁸. No obstante, el canon eólico se configura como un impuesto de carácter medio ambiental y extrafiscal, atendiendo a lo establecido en los art. 8 de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, art. 2 de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo y, art. 20.1 b), de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero. Para que pueda tener carácter extrafiscal es necesario que dicho canon grave una actividad que provoque un efecto negativo, daño sobre el medio ambiente. Dado que el canon eólico grava las afecciones e impactos visuales adversos sobre el medio natural provocados como

⁴ SSTC 27/1981, de 20 de julio, **FJ 4**; 221/1992, de 11 de diciembre, **FJ 5**; 96/2002, de 25 de abril, **FJ 6**; y 7/2010, de 27 de abril, **FJ 6**.

⁵ STC 185/1995, de 14 de diciembre, **FJ 6 a**).

⁶ GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *Nueva Fiscalidad*, nº.2, 2010, pág 11 y págs. 20-23.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: “Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, pág 116.

⁷ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 104.

⁸ Artículo 2.1 Decreto gallego 242/2007, de 13 de diciembre, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en Galicia.

artículo 3.a) Decreto castellano-manchego 20/2010 de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

artículo 19.2 de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

consecuencia de la instalación de aerogeneradores, produciendo así una contaminación paisajística, puede entenderse que tal circunstancia se cumple.

Por otro lado, atendiendo al principio “quien contamina paga”, se debe gravar más al sujeto que contamine más, el canon eólico establece una escala de gravámenes que va aumentando progresivamente atendiendo al número de aerogeneradores, en el caso de Galicia y Castilla-La Mancha, o a la potencia en KWs de los mismos, en el supuesto de Castilla y León, dado que se considera que el daño causado en el medio ambiente también es superior. Por último, para que se considere un tributo ambiental suele ser indicativo que exista una función reparadora, de modo que, todo o parte de lo que se recaude se destine a reparar el daño causado, este aspecto también se cumple según lo establecido en el art. 9.1 de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, art. 3.1 de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo y, art. 19.3 de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, no obstante, para que un tributo se califique como ambiental no es suficiente con que todo o parte de lo recaudado se destine a la reparación del daño producido sino que es necesario que en toda la estructura del tributo exista una profunda conexión con el medio ambiente⁹.

III. Conformidad a derecho de los cánones eólicos como tributos ambientales.

1. Los principios constitucionales y de la LOFCA.

1.1 Principio de reserva de ley y coordinación con la hacienda estatal

El principio de reserva de ley es un precepto a través del cual se realiza una atribución de poder al Poder Legislativo, pudiendo producir así; actos y normas que gocen de valor y fuerza de ley¹⁰.

El establecimiento de la reserva de ley debe realizarse, exclusivamente, de manera constitucional. De modo que, la atribución de este tipo de poder, que posibilita la creación actos y normas que gocen de valor y fuerza de ley, debe llevarse a cabo por una instancia superior, esto es, por la Constitución, siendo, por tanto, indisponible para el propio legislador ordinario.

La reserva de ley tributaria no implica que todos los elementos de un tributo deban establecerse y regularse por ley. Existiendo así dos tipos de reserva, por un lado, reserva absoluta y, por otro lado, reserva relativa.

La reserva relativa quiere decir que sólo aquellos elementos esenciales de un tributo deben ser regulados por ley. Entendiéndose por elemento esencial el hecho imponible, esto es, el nacimiento de una obligación tributaria, la base imponible y el tipo de gravamen.

⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 105.

¹⁰ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro.: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 598-607.

El artículo 31.3 CE dispone que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público *con arreglo* a la Ley”. Asimismo, el artículo 133.1 CE establece que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”.

La dificultad surge a la hora de conseguir que la reserva de ley sea compatible con la autonomía de los entes públicos territoriales.

Según el artículo 133.3 CE “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos propios, *de acuerdo* con la Constitución y las Leyes”. A su vez, el artículo 157 CE establece que formarán parte de los recursos de las Comunidades Autónomas, en primer lugar, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, en segundo, sus propias tasas y contribuciones especiales, siendo así que en este aspecto tampoco surge ningún conflicto porque se trata de tributos que tienen sus propias limitaciones intrínsecas, conceptuales y clásicas (artículos 7 y 8 LOFCA); y en tercer lugar, sus propios impuestos y recargos: aquí es donde surge la polémica.

La LOFCA ha proporcionado una solución y para ello se ha remitido a lo establecido el apartado segundo y tercero del artículo 6, permitiendo que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos propios, siempre y cuando los mismos no recayeran sobre hechos impositivos que ya hubieran sido gravados por el Estado y por los Entes Locales.

Por tanto, el artículo 6 LOFCA concede a las Comunidades Autónomas la posibilidad de crear sus propios tributos, siendo un requisito esencial que los mismos no contradigan, es decir, sean conformes a la Constitución y a las Leyes, en concreto, a la Ley Orgánica a la que se refiere el apartado tercero del artículo 157 CE, esta es, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y a las Leyes Orgánicas por las que los Estatutos de Autonomía fueron aprobados.

No obstante, esta cuestión será analizada con mayor profundidad más adelante al tratar la prohibición de doble imposición.

Los cánones eólicos de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León se caracterizan por ser una prestación patrimonial de Derecho Público de naturaleza extrafiscal y real¹¹, por lo que deben establecerse mediante una norma con rango de ley aprobada por el Parlamento respectivo, según lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 31 CE¹².

Por todo ello, el principio de reserva de ley sí es respetado y cumplido por los tres cánones eólicos citados anteriormente, debido a que se han establecido mediante ley, estas son, en primer lugar, Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula

¹¹ Artículo 8 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

artículo 2 castellano-manchego Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

artículo 19.1 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

¹² GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op.cit.*, págs. 19-20.

el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental; en segundo lugar, Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el Canon Eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha y; Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

1.2 Prohibición de doble imposición

La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se plasma en el artículo 156 CE “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”.

En concreto, las Comunidades Autónomas tienen competencia para establecer y exigir sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, según lo dispuesto en el artículo 157 CE. No obstante, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no posee un carácter absoluto puesto que está sometida a determinados límites, uno de ellos es la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6 LOFCA.

El Tribunal Constitucional ha manifestado en ciertas sentencias esta idea al señalar que la prohibición de doble imposición es un mecanismo que posibilita que sobre los ciudadanos no recaiga la obligación de pagar doblemente por un mismo hecho imponible¹³.

El problema que plantea la sobreimposición es de coordinación puesto que el objetivo es evitar que no se cobren dos tributos idénticos (o casi idénticos): uno por el Estado y otro por las Comunidades Autónomas.

Por tanto, se entiende que la sobreimposición consiste en la concurrencia de distintas figuras tributarias sobre una misma riqueza gravable, pudiendo corresponder dicha titularidad a diferentes entes públicos, no obstante, el fenómeno de la sobreimposición tiene lugar respecto a los impuestos que persiguen fines fiscales, pero no ocurre, en principio, con los tributos de carácter extrafiscal, en la medida en que el hecho imponible se encuentra matizado por la finalidad extrafiscal pretendida. En este sentido, y como se verá seguidamente, no es lo mismo gravar la titularidad por cualquier título de una instalación que produzca energía (ya gravada por el IBI, por ejemplo) como el gravamen de la titularidad de una instalación eólica en tanto que perjudique el medio ambiente, dado que el matiz introducido cambia por completo el hecho imponible.

La conclusión a la que se llega es que para sea aceptable la concurrencia de dos figuras impositivas, una de carácter fiscal y otra de carácter extrafiscal sobre una misma riqueza gravada es imprescindible que se trate realmente de un impuesto extrafiscal y no de un impuesto camuflado que carece de esas características y cuya única finalidad es recaudatoria.

¹³ STC 149/1991, de 4 de julio (**FJ 5º A**), STC 186/1993, de 7 de junio (**FJ 4º C**) y STC 14/1998, de 22 de enero (**FJ 11 C**).

Esta idea se manifiesta en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, en su fundamento jurídico quinto “en efecto, el tributo cuestionado, no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en que se desenvuelve”.

En la sentencia en cuestión, se consideró que realmente no poseía carácter ambiental puesto que el impuesto desconocía, por completo, el impacto ambiental que estaba provocando y además, no adoptaba medida

alguna para proteger el medio ambiente

Conforme se han creado impuestos, se ha demostrado que realmente no tenían una finalidad extrafiscal, sino que se pretendía ocultar su verdadero objetivo de carácter recaudatorio, este aspecto también se manifestó en el fundamento jurídico décimo de la sentencia 168/2004 de 3 de octubre, referida al gravamen catalán sobre instalaciones de riesgo al establecer que “el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil. Por lo que no se da aquí un fenómeno de doble imposición. Dicho de otro modo, a diferencia del tributo autonómico declarado inconstitucional en la STC 289/2000, en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento de un fondo de seguridad”.

Por ello, para saber qué es lo que grava un tributo o cuál es su auténtica finalidad no basta observar, exclusivamente, la Exposición de Motivos de la Ley que regula dicho tributo, sino que además, es necesario examinar la totalidad de la regulación legal.

Hasta la reforma en el año 2009 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por medio de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, existía un conflicto en torno a cómo debía interpretarse el fenómeno de la sobreimposición:

1. Debía ser entendido como la prohibición de gravar dos hechos imponible iguales (artículo 6.2 LOFCA), es decir, los tributos que las Comunidades Autónomas creen no pueden recaer sobre hechos imponible que ya estuvieran gravados por el Estado. De modo que, lo que se prohíbe es que las Comunidades Autónomas dupliquen hechos imponible que ya se hubieran creado en las leyes tributarias del Estado.
2. O, debía ser entendido como solapamiento de materias imponible (artículo 6.3 LOFCA). Entendiendo por materia imponible “toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición”, de manera que, cuando pretenda establecerse un impuesto autonómico propio, que en todo o parte, grave elementos de riqueza, ya sea patrimoniales o de actividad, que hubieran estado gravados por un impuesto local, con independencia de que no sean idénticos los hechos

imponibles, para que dicho tributo autonómico pueda establecerse será necesario la habilitación legal y las medidas de compensación o coordinación dispuestas en el artículo 6.3 LOFCA.

En la actualidad; esta diferenciación entre hecho imponible y materia imponible que realizan los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA ha desaparecido: el preámbulo de la Ley 3/2009 que reforma a la antigua LOFCA se establece que uno de los objetivos que pretende lograr es clarificar los límites en cuanto a la creación de tributos por parte de las Comunidades Autónomas, de forma que modifica el antiguo artículo 6 LOFCA donde se realizaba una distinción entre hecho imponible y materia imponible, con el fin de que las reglas de incompatibilidad se refieran exclusivamente a *hecho imponible*, sustituyendo así la *expresión materia imponible* de artículo 6.3 LOFCA en su anterior redacción.

La STC 37/1987, de 26 de marzo, en su fundamento jurídico decimocuarto dispone que el apartado segundo del artículo 6 LOFCA se refiere a *hecho imponible*, esto es, “un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁴.

En conclusión, el hecho imponible es el acto o presupuesto previsto en la Ley cuya realización, por el simple hecho de manifestar capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria.

Y en relación al canon eólico podrían surgir dudas en cuanto a su constitucionalidad por recaer sobre una materia que ya está gravada por el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto de Actividades Económicas.

En relación al Impuesto de Bienes Inmuebles, este grava la propiedad de los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de *características especiales*, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectos.

Según el apartado primero del artículo 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario se entiende que “los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble”.

Asimismo, el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 marzo, dispone en su artículo 23.2 que “conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se consideran bienes inmuebles de características especiales, por constituir un conjunto complejo de uso especializado y reunir las demás condiciones establecidas en el apartado 1 del citado artículo, los siguientes inmuebles:

¹⁴ STC 37/1987, de 26 de marzo (**FJ 14**), STC 186/1993, de 7 de junio (**FJ 4**).

Grupo A: Integran este grupo los siguientes bienes: A.1) Los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario. No obstante, los bienes inmuebles destinados a la producción de energía hidroeléctrica sólo se integrarán en este grupo cuando, no estando incluidos en el Grupo B, superen los 10 MW de potencia instalada. En este último supuesto, también formarán parte del inmueble los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas, incluido el embalse o azud, y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica”.

De modo que, los parques eólicos se incluirían en este grupo, considerándose, por tanto, bienes inmuebles de características especiales (BICEs). Nueva categoría que fue aplicada a partir del 1 de enero de 2006.

No hay que olvidar que la prohibición de doble imposición se refiere a hechos imponible, es decir, se prohíbe la duplicidad de hechos imponible, atendiendo a la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que; como se ha indicado, dio nueva redacción al artículo 6.3 de la LOFCA.

Una vez examinadas las teorías de diversos autores tales como GARCÍA NOVOA¹⁵, PUEBLA AGRAMUT¹⁶, ADAME MARTÍNEZ¹⁷ en relación con el canon eólico gallego, castellano-manchego y castellano-leonés no se plantea ninguna vulneración de la prohibición de doble imposición puesto que el hecho imponible del canon eólico y el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) es totalmente distinto. El IBI grava la propiedad de bienes inmuebles de características especiales (BICEs), incluyéndose en este grupo los parques eólicos, no obstante, el canon eólico grava la contaminación paisajística causada como consecuencia de la explotación de aerogeneradores situados en parques eólicos, por tanto, no existe duplicidad de hechos imponible.

Respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el hecho imponible lo constituye “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”¹⁸.

La definición que se proporciona de hecho imponible es sumamente amplia, por ello el Tribunal Constitucional en su sentencia 168/2004 dispuso que “todo impuesto que se refiera al ejercicio de alguna actividad de contenido económico tendrá relación directa o indirecta con el Impuesto sobre Actividades Económicas”. No obstante, el Tribunal

¹⁵ GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op.cit.*, págs. 34-49.

GARCÍA NOVOA, César: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007, págs. 425-431.

¹⁶ PUEBLA AGRAMUT, Nuria: “Los tributos propios de las comunidades autónomas. Su papel en el actual sistema de financiación autonómica”, *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía* Ana María Pita Grandal (Dir.), Edit. Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 396-403.

¹⁷ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 107-111.

¹⁸ Artículo 78.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Constitucional concluyó que el gravamen catalán sobre actividades de riesgo no vulneraba el apartado tercero del artículo 6 LOFCA debido a que no gravaba cualquier tipo de actividad económica, lo que ya suponía estar sujeta al IAE, sino que gravaba algo específico, en concreto, “el desarrollo de una actividad que puede calificarse como potencialmente generadora de riesgos a los que deba hacerse frente mediante un plan de protección civil”.

Aplicando este criterio al supuesto es cuestión, esto es, a los cánones eólicos respectivos, no concurre el fenómeno de la sobreimposición puesto que el canon eólico no grava una actividad de tipo económica que estaría sujeta al IAE, sino que grava el ejercicio de una actividad que produce impactos visuales y ambientales negativos en el medio natural y en el territorio, como consecuencia de la instalación de aerogeneradores en el territorio de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, es decir, el canon eólico grava una actividad determinada y concreta.

1.3 Principio de Capacidad económica

El principio de capacidad económica, también denominado principio de capacidad contributiva se establece como un requisito esencial que debe ser cumplido a la hora de crear y regular cualquier tributo, tanto en los estrictamente recaudatorios como en los extrafiscales.

El Tribunal Constitucional ha señalado de forma reiterada en numerosas sentencias la conexión que este principio tiene con la totalidad del sistema tributario. En concreto, el principio de capacidad económica se convierte en una referencia para el resto de principios financieros propugnados por la Constitución, es decir, se trata de un principio que inspira al sistema tributario en su conjunto¹⁹.

El Principio de capacidad económica se caracteriza por reflejar la capacidad real o la aptitud de la que goza un determinado sujeto de derecho al hacerse cargo de una obligación dineraria exigida por una Administración Pública, es decir, se trata de “una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”²⁰.

Asimismo, en diversas sentencias tales como STC 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico cuarto, STC 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico noveno, el Tribunal Constitucional declaró que el principio de capacidad económica “obligaba a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre”. Esta idea también se puso de manifiesto en la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2000, en su fundamento jurídico tercero dispuso que “es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial [...]”.

¹⁹ STC 134/1992, de 22 de julio, **FJ 6B**, STC 19/1987, de 3 de febrero, **FJ 3**, STC 24/2005, de 18 de enero, **FJ 3**, STC 407/2007, de 6 de noviembre, **FJ 4**.

²⁰ CALVO ORTEGA, Rafael: “Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario Parte general II. Derecho presupuestario”, 14ª ed., Edit. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, página 56.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre, fundamento jurídico cuarto, dispuso que el principio de capacidad económica era un instrumento a través del cual se limitaba al poder legislativo en materia tributaria.

Por todo ello, el principio de capacidad económica es un mecanismo que permite, por un lado, controlar la constitucionalidad de las disposiciones fiscales, y; por otro lado, revelar la existencia de relaciones desiguales o discriminatorias por medio de una concepción sustancial del principio de igualdad.

De modo que, el principio de capacidad económica se convierte en un límite para el legislador en la configuración de los tributos. Por ello, el Tribunal Constitucional se plantea dudas acerca de la compatibilidad de este principio con los fines extrafiscales del tributo, es decir, existe una incertidumbre en relación a si los tributos extrafiscales son conformes o no al principio de capacidad económica, siendo así que esta duda se refleja en las STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, o la STC 49/1984, de 5 de abril, FJ4.

Cobran gran importancia dos sentencias del Tribunal Constitucional, por un lado, la STC 37/1987, de 26 de marzo, y, por otro lado; la STC 186/1993, de 7 de junio, en las que se enjuiciaba la constitucionalidad de las leyes de reforma agraria de dos Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura.

En el fundamento jurídico décimo tercero (o bien “13º”) de la STC 37/1987, de 26 de marzo, el Tribunal Constitucional consideraba constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, crearan impuestos, que, sin contradecir o desconocer el principio de capacidad económica, respondieran primordialmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza.

Finalmente, el Tribunal Constitucional declaró que para que se considere respetado el principio de capacidad económica “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial” y que el hecho “de significado social y económicamente negativo” de la utilización insuficiente de las tierras “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o [...] de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto”.

De manera que, lo que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional requiere es que los tributos no desconozcan la capacidad económica, no siendo necesario que los mismos a la hora de ser creados se inspiren, exclusivamente, en este principio.

La utilización de un tributo con una finalidad ambiental, por sí solo, no conlleva la vulneración de principio de capacidad económica, siempre y cuando, esa exigencia de capacidad económica se manifieste como “riqueza o renta real o potencial”.

Ahora bien, una cuestión que puede surgir y creo que es necesario resolver es qué ocurre si un tributo ambiental grava una capacidad económica inexistente.

La capacidad económica se caracteriza por ser un elemento previo a la existencia de cualquier tributo puesto que en ausencia de toda fuente o manifestación de riqueza o

renta real o potencial, no resulta coherente establecer cualquier tipo de gravamen²¹. De modo que, sería inconstitucional crear un gravamen sobre una capacidad económica ficticia o inexistente²². En mi opinión, no sería lógico crear un tributo ambiental que gravara una capacidad económica inexistente puesto que esa riqueza o renta real o potencial que exige el propio principio constitucional de capacidad económica no existiría, se estaría creando un tributo ajeno a la capacidad económica de los contribuyentes, de manera que, se estaría realizando una confiscación de su patrimonio vulnerando así el artículo 31 CE que concluye estableciendo que el sistema tributario, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio²³.

En situación no afecta al canon eólico puesto que la capacidad económica no es inexistente o ficticia, es real, el hecho de que empresas decidan crear y explotar parques eólicos para la obtención de energía eléctrica ya es una manifestación de la riqueza o la renta real o potencial que exige el principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica manifiesta un deber de contribuir, y el mismo se proyecta sobre todos los elementos del tributo. En relación a los impuestos, esta proyección se manifiesta en la posibilidad que tiene el legislador de establecer los índices de capacidad económica que considera adecuados, estos son, la renta, el patrimonio y el consumo.

Por todo ello, si la capacidad económica es un sinónimo de riqueza, los índices de capacidad económica son manifestaciones de esa riqueza, y el objeto del tributo es la manifestación de la riqueza gravada en cada caso por la Ley. Siguiendo esta línea, cobra gran importancia la distinción realizada por FERREIRO LAPATZA entre el *objeto-fin* y el *objeto material* del tributo.

El objeto fin del tributo consiste en “la riqueza que se quiere gravar, punto de referencia material del fin querido por el legislador”. Por otro lado, el objeto material del tributo es “la riqueza gravada sobre la que recae el tributo”²⁴.

En relación al objeto-fin, en el caso de los tributos ambientales, los cuales tienen una finalidad extrafiscal, FERREIRO LAPATZA considera que la riqueza que el legislador

²¹El TC interpretó que el principio de capacidad económica se cumple si existe una riqueza o renta real o potencial en los supuestos en los que el legislador decide crear impuestos [SSTC 37/1987 (FJ. 13º), y 186/1993, de 7 de junio (FJ.4º)]. Esta idea está ligada directamente con la prohibición de confiscatoriedad que establece el sistema tributario en su artículo 31 CE puesto que si se establecen tributos que están desligados o son ajenos a la capacidad económica de los contribuyentes, se estaría realizando una confiscación de su patrimonio.

²²El TC en su STC 221/1992, de 11 de diciembre, estableció que “la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (FJ. 4º).

²³ CAZORLA PRIETO, Luís María: “Los principios constitucionales-financieros en la tributación medioambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 81-83.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 161-180.

²⁴FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El objeto del tributo” Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10. 1976, pág. 232.

pretende gravar forma parte del mundo de los fines del tributo, y por ello, dicha riqueza no tiene por qué incorporarse a las normas que regulan el tributo²⁵. No obstante, el objeto-fin quedará reflejado en la ley que regula en tributo en cuestión; cuando el mismo coincida con el objeto material, pero también en aquellos casos en los que el legislador quiera explicitarlos, con independencia de que no exista esa coincidencia necesaria entre el objeto-fin y el objeto material del tributo.

En el caso de los impuestos ambientales, los cuales persiguen una finalidad extrafiscal y se inspiran en el principio “quien contamina paga”; analizado posteriormente, el objeto- fin no está conectado directamente con la idea de riqueza sino con la protección del medio ambiente, por ello; no se grava en función de la riqueza sino de la capacidad para producir riesgo o daño al medio ambiente, esto es, la capacidad de contaminar.

Respecto al objeto material de los tributos ambientales, debe ser establecido atendiendo a la idoneidad de la materia imponible con el objeto-fin, esto es, la protección del medio ambiente, y en función de su conexión con el daño ambiental que genera o puede generar. Por tanto, en el objeto material sí se manifiesta esa idea de riqueza, la cual guarda una estrecha relación con la propiedad, la producción o el consumo, los cuales serían los actuales índices de capacidad económica respecto a los tradicionales, estos son, renta, patrimonio o gasto. De modo que, el índice de capacidad económica en los tributos ambientales es el marco en el que se desarrolla la circunstancia que ha provocado el daño ambiental, de manera que, se contamina debido a que se está produciendo, consumiendo o poseyendo bienes o servicios. En cambio, el objeto-fin del tributo ambiental no va enlazado con el concepto de riqueza sino que está ligado directamente con la protección del medio ambiente.²⁶

Por todo ello, una vez analizada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la doctrina de diversos autores tales como FERREIRO LAPATZA²⁷, GARCÍA NOVOA²⁸, CAZORLA PRIETO²⁹, CALVO ORTEGA³⁰, SOLER ROCH³¹, RODRÍGUEZ BEREJO³² considero que el principio de capacidad económica sí se cumple en los tres cánones eólicos en cuestión, estos son, el canon eólico de Galicia, de Castilla-la Mancha y; de Castilla y León.

²⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El objeto del tributo”, *op.cit.*, pág. 232-233.

²⁶ SOLER ROCH, María Teresa: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, , vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pág. 97.

²⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El objeto del tributo” Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10. 1976.

²⁸ GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op.cit.*, págs. 20-23.

GARCÍA NOVOA, César: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *op.cit.*, págs. 452-456.

²⁹ CAZORLA PRIETO, Luís María: “Los principios constitucionales-financieros en la tributación medioambiental”, *op.cit.*, págs. 53-83.

³⁰ CALVO ORTEGA, Rafael: “Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario (parte general), II. Derecho presupuestario”, *op.cit.*, págs. 53-86.

³¹ SOLER ROCH, María Teresa: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, *op.cit.*, págs. 85-101.

³² RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *op.cit.*, página 613.

La contaminación provoca un cambio no deseado en las características del medio ambiente. En el supuesto de los cánones eólicos se trata de una contaminación paisajística debido a que se introducen determinados elementos visuales, en concreto, los aerogeneradores y las instalaciones eléctricas para la conducción de la energía generada, así como las infraestructuras necesarias (carreteras de acceso, vallado, tala de árboles, etc.) para trasladar tales aerogeneradores y mantener la instalación. Todas estas modificaciones en el entorno pueden considerarse como no acordes con el medio y que provocan la pérdida de visibilidad o calidad paisajística.

La instalación de aerogeneradores provoca una incidencia negativa en el paisaje, al modificarlo y degradarlo debido a las grandes dimensiones de dichos aparatos, a que su instalación conlleva la rotura de pistas y de carreteras situadas cerca de cumbres o de crestas de sierra, y también a la necesidad de establecer líneas de alta tensión o torres que permiten verter en la red eléctrica la producción, es decir, la energía obtenida.

No hay que olvidar, en ningún caso que, los impuestos ambientales al tener una finalidad extrafiscal e inspirarse en el principio “quien contamina paga”, no están directamente conectados con la idea de riqueza sino con la protección del medio ambiente, de modo que, no se grava la riqueza sino la capacidad para contaminar, es decir, la capacidad para producir un daño o riesgo en el medio ambiente, siempre y cuando –claro está– que la actividad gravada (producción de energía eléctrica) conlleve una cierta riqueza gravable, pues de lo contrario pudiera reputarse contrario al principio de capacidad económica.

El canon eólico se limita a gravar un determinado hecho imponible, en concreto, grava las afecciones e impactos negativos causados en el medio ambiente y territorio de Galicia, Castilla la Mancha y Castilla y León como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores para obtener energía eléctrica³³. De manera que, el objeto del tributo se configura en base a la existencia de una capacidad contaminante potencial o real, provocada por la instalación de aerogeneradores en las tres Comunidades Autónomas citadas anteriormente, esto es, una manifestación de la riqueza efectiva para justificar la mínima exigencia del principio de capacidad económica.

Por todo ello, los citados cánones eólicos sí cumplen el principio de capacidad económica debido a que la finalidad que persiguen es gravar la contaminación paisajística, derivada de la proliferación de aerogeneradores, lo que indica capacidad económica.

³³ Artículo 11 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

artículo 4 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

artículo 20.1 b) Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

En el caso en cuestión, el hecho de contaminar el medio ambiente si implica capacidad económica, puesto que el hecho de generar energía eléctrica por medio de la explotación de parques eólicos manifiesta la riqueza real o potencial que exige este principio, de manera que, esa erosión o externalidad negativa producida en el medio ambiente puede gravarse a través del citado canon porque las empresas que deciden invertir y explotar dichos parques obtienen beneficios económicos, por tanto, tienen dinero suficiente para compensar el ente público por la erosión ambiental que está produciendo la actividad que están realizando, existiendo así esa riqueza real o potencial que exige el propio principio de capacidad económica.

1.4 Principio “quien contamina paga”

El principio “quien contamina paga” no se trata de un principio constitucional sino de la voluntad de hacer tributar al agente contaminante.

El artículo 191.2 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea regula el denominado principio “quien contamina paga” al establecer que “La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el *principio de quien contamina paga*”.

Por tanto, este principio se caracteriza por ser uno de los principios rectores del Derecho Comunitario del medio ambiente.

El principio “quien contamina paga” manifiesta el efecto externo de una actividad económica que constituye el último fundamento de la tributación ambiental. Por ello, el impuesto se convierte en el mecanismo adecuado para lograr que el sujeto que genera el daño ambiental asuma los costes o perjuicios que ha causado a terceras personas como consecuencia de la actividad que ejerció³⁴. En definitiva, el principio “quien contamina paga” conlleva que los gastos ocasionados como consecuencia de la contaminación deben imputarse al agente contaminante, esto es, persona física o jurídica, sometida a Derecho Público o Privado, que directa o indirectamente ha deteriorado o destruido el medio ambiente, o crea las condiciones necesarias para que ese deterioro pueda tener lugar. De hecho, podría considerarse conforme al principio de igualdad –que examinaremos más adelante- en la medida en que puede encontrarse justificado que dos acciones (una contaminante y otra no) tengan tratamiento fiscal diverso.

Por ello, el agente contaminante debe asumir en todo momento los costes que han surgido debido a la contaminación; en concreto, debe soportar el coste de las medidas necesarias para eliminar dicha contaminación creada, o en su defecto, el coste de las

³⁴ PATÓN GARCÍA, Gemma: “La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española”, <http://www.asc.es/publicaciones/revistadireito/ediciones/2011-1/meio%20ambiente-novo.pdf>, consulta realizada el 28 de abril de 2012, pág. 3.

medidas necesarias para reducir la contaminación hasta un nivel que se considere aceptable según los objetivos o estándares de la calidad ambiental adoptados. Es decir, el sujeto que provoca el daño ambiental debe asumir los costes o perjuicios causados a terceros como consecuencia de la actividad realizada.

De manera que, el objetivo que persigue este principio es evitar, en la medida de lo posible, que la política de protección del medio ambiente se costee con cargo a los fondos públicos y los gastos tengan que ser asumidos por los contribuyentes.

Es evidente que toda actividad humana produce un impacto contaminante; el principio “quien contamina paga” no pretende erradicar dicha presencia, es decir, no busca eliminar íntegramente la contaminación, sino lograr que exista un nivel de contaminación tolerable siendo necesaria reducirla hasta los niveles deseados.

Los niveles de contaminación tolerables no poseen un carácter uniforme en términos geográficos ni temporales, de modo que, conforme vaya avanzando y desarrollándose nuestra economía y la propia conciencia ambiental, determinadas conductas que en la actualidad son permitidas podrán no serlo en el futuro, o los límites de contaminación que hoy en día se consideran tolerables pueden ir reduciéndose gradualmente en el futuro.

Por todo ello, la finalidad que persigue este principio es conseguir que la actividad económica sea más respetuosa y considerada con el medio ambiente, teniendo presente en todo momento los costes ambientales que provoca tanto la producción como el consumo de los bienes económicos.

El principio de capacidad económica es una exigencia que debe cumplirse inclusive en los tributos ambientales, con independencia de que su finalidad sea extrafiscal, de forma que, su objetivo no es recaudatorio sino que radica en la ordenación, protección y reparación del medio ambiente, estos tres objetivos extrafiscales son el fundamento del principio de quien contamina paga.

En los impuestos ambientales el objeto- fin no estaba conectado con la idea de riqueza sino con la protección del medio ambiente. Por ello; no se grava en función de la riqueza sino de la capacidad para producir riesgo o daño al medio ambiente, esto es, la capacidad de contaminar. Por tanto, el principio de quien contamina paga no desplaza al principio de capacidad contributiva sino que lo complementa.

Una vez analizada la doctrina de autores tales como CAZORLA PRIETO³⁵, SOLER ROCH³⁶, HERRERA MOLINA³⁷ considero que este principio también es respetado por los cánones eólicos de Galicia, Castilla la Mancha y Castilla-León según lo dispuesto en el art. 13 de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, art. 6 de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo y art. 21 de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras debido a que los

³⁵ CAZORLA PRIETO, Luís María: “Los principios constitucionales-financieros en la tributación medioambiental”, *op.cit.*, págs. 60-63.

³⁶ SOLER ROCH, María Teresa: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, *op.cit.*, págs. 89-90.

³⁷ HERRERA MOLINA, Pedro M.: «El principio quien contamina paga», *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 187-212.

costes surgidos como consecuencia de la contaminación paisajística causada por la instalación de aerogeneradores en los territorios de dichas Comunidades Autónomas son asumidos por el agente contaminante, esto es, persona física o jurídica, o entidad del artículo 35.4 LGT que, bajo cualquier título, realice la explotación de un parque eólico, es decir, se beneficie de la energía eléctrica producida por los aerogeneradores, independientemente de que no fueran titulares de una autorización administrativa para su instalación.

Salvo prueba en contrario, se presume que la explotación de un parque eólico es efectuada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación.

De modo que, las leyes que regulan los tributos correspondientes no permiten trasladar la carga del sujeto pasivo contribuyente a cualquier otro tercero, por ello, los cánones se caracterizan por ser de naturaleza directa, y son una manifestación directa del principio de quien contamina paga puesto que sólo el sujeto que contamine debe ser el que venga obligado a pagar el canon.

1.5 Principio de seguridad jurídica

El artículo 9.3 CE dispone que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la *seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción a de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

Los principios constitucionales enumerados en el apartado tercero del artículo 9 CE, son el principio de seguridad jurídica, el irretroactividad y el interdicción de la arbitrariedad, junto con los principios de legalidad, de jerarquía normativa y de responsabilidad, no son compartimentos estancos, es decir, no pueden ser interpretados aisladamente puesto que cada de uno de ellos cobra valor en función de los demás³⁸. Esta idea es apoyada por el propio Tribunal Constitucional en su STC 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico décimo (10º), al declarar que el principio de seguridad jurídica era una suma de “los principios de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de la norma favorable e interdicción de la arbitrariedad”, no obstante, no se agotaba con ellos.

El principio de seguridad jurídica posee una triple dimensión puesto que se trata de un principio que ha sido utilizado, en primer lugar, para tener un conocimiento y una certeza respecto al Derecho positivo; en segundo lugar, en un mecanismo que posibilita que los ciudadanos depositen su confianza tanto en las instituciones públicas como en el orden jurídico en general, de forma que, los ciudadanos conciben que la finalidad que persiguen estas instituciones es garantizar la paz social; y en tercer lugar, se utiliza como un instrumento que permite hacer previsible los posibles efectos que derivarán de la aplicación de las normas, y también, hacer previsible las conductas o acciones que podrán realizar terceras personas como consecuencia de la aplicación de

³⁸RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *op.cit.*, pág. 607-613.

esas normas. Es decir, según lo dispuesto en la STC 96/2002, de 25 de abril, fundamento jurídico quinto (5º), “el principio de seguridad jurídica debe ser entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando conseguir en todo momento la claridad y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4) y como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). De manera que, sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15)”.

En cualquier caso, siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 22 de enero de 2009³⁹, fundamento jurídico quinto (5º) b), el principio de seguridad jurídica, regulado en el apartado tercero del artículo 9 CE no puede “erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente” (SSTC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990, 150) , FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); y 273/2000, de 15 de noviembre (RTC 2000, 273) , FJ 6), pero tampoco deber ser entendido como “un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal” (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); y 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6; y ATC 165/2001, de 19 de junio, FJ 2). El principio de seguridad jurídica garantiza y protege “la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles [...]” (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; y, en idénticos términos, SSTC 197/1992 , de 19 de noviembre (RTC 1992, 197) , FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 c); 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 6; y 234/2001, de 13 de diciembre (RTC 2001, 234) , FJ 9; y ATC 165/2001, de 19 de junio (RTC 2001, 165 AUTO) , FJ 2).

En definitiva, el objetivo primordial de este principio es saber a qué atenerse tanto en las relaciones jurídicas como en el Derecho Público, de modo que, las modificaciones llevadas a cabo en el ordenamiento jurídico se realicen en condiciones de previsibilidad

Tanto el canon eólico de Galicia, como el de Castilla-La Mancha y el de Castilla y León no muestran ninguna sombra de inseguridad porque han sido creados mediante Ley, han cumplido la exigencia de publicidad derivada de la misma al ser publicadas en el Diario Oficial de la Comunidad Autónoma respectiva, y además sólo afectan a

³⁹ RJ 2009\1794.

determinados hechos imponderables, en concreto, a aquellas actividades que utilicen aerogeneradores con el fin de obtener energía eléctrica⁴⁰.

Una crítica que se ha realizado a los cánones eólicos, y, que desde mi punto de vista no tiene fundamento, es que los actuales parques **eólicos** consideran que el canon **eólico** vulnera el principio de seguridad jurídica puesto que en el momento en el que se edificaron tales parques no era previsible que posteriormente se fuera a imponer un canon que gravara dicha actividad realizada por medio de aerogeneradores en los mismos. Es decir, si las empresas que decidieron invertir su dinero en la explotación de los parques eólicos hubieran sabido desde un primer momento que la actividad que estaban realizando sería gravada en el futuro, a lo mejor se hubieran planteado de otra forma llevar a cabo esa inversión puesto que puede ser que no les resultara rentable. Considero que hay ciertos aspectos empresariales que no se pueden prever con total seguridad puesto que nuestro ordenamiento jurídico es cambiante y va evolucionando atendiendo a las necesidades de la sociedad y del mercado, y en concreto, atendiendo a lo que demanden los propios ciudadanos. La seguridad jurídica no garantiza que el ordenamiento jurídico vaya a congelarse y sea totalmente inalterable de forma que nunca se modifique o cambie, esto es imposible. Lo que realmente garantiza el principio de seguridad jurídica es que aquellas modificaciones que se realicen al ordenamiento jurídico se lleven a cabo en condiciones de previsibilidad y legalidad, como sucede en el supuesto en cuestión.

De manera que, la crítica que se realiza al canon eólico no tiene sentido, bajo mi opinión, puesto que en el momento en el que se crearon los parques eólicos era imposible prever que el futuro se establecería un canon eólico que gravaría dicha actividad, de forma que esta situación no supone la vulneración del principio de seguridad jurídica.

El ordenamiento jurídico no es inamovible sino que va adaptándose y, por tanto, modificándose en condiciones de previsibilidad atendiendo a los cambios y necesidades que surgen en la sociedad. En el momento en el que se inició la obtención de energía eléctrica a través de la creación de parques eólicos la magnitud del daño ambiental que se causaba no era igual a la en la actualidad se está causando debido a la proliferación de este tipo de instalaciones, por ello fue necesario modificar el ordenamiento jurídico en condiciones de previsibilidad puesto que el daño ambiental que se causa en la actualidad no es el mismo al que se causaba antaño.

1.6 Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria proclamado en el artículo 31.1 CE se presenta como una situación que debe perseguirse por los poderes públicos.

Siguiendo el criterio de RODRÍGUEZ BEREJO⁴¹, el principio de igualdad tributaria enumerado en el apartado primero del artículo 31 CE no se identifica con el principio

⁴⁰ GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op.cit.*, págs. 23-25.

⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *op.cit.*, pág. 620.

de igualdad consagrado en el artículo 14 CE debido a que va más allá de él y; al estar conectado directamente con el apartado segundo del artículo 9 CE establece un mandato de desigualdad o de diferenciación, esto es, tratar de forma desigual a lo que verdaderamente es desigual, para conseguir así la igualdad real.

Por ello, es evidente que para lograr una igualdad real es necesario aceptar cierto grado de desigualdad, debido a que la igualdad a la que se refiere el artículo 31 CE tiene presente las circunstancias diferenciadoras de las situaciones individuales de cada sujeto que justifican su capacidad de tributación, esto es, capacidad económica y progresividad, con el fin de distribuir las cargas públicas por medio de un sistema justo e igualitario.

En este sentido, según estableció la STC 27/1981, de 20 de julio, en su fundamento jurídico cuarto (4º) el principio de igualdad debe ser entendido como una “frontera” que encuentra el sometimiento de “todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” situando “esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad”.

De modo que, a la hora de aplicar el principio de igualdad en materia tributaria se tiene en cuenta un criterio de discriminación positiva de la capacidad económica, lo que conlleva que a mayor capacidad, el peso específico de contribución también será superior.

En cualquier caso, el principio de igualdad tributaria consagrado en el artículo 31 CE impone la obligación a los poderes públicos de que aquellos sujetos que se encuentren en la misma situación sean gravados igual y, que los que se encuentren en situaciones diferentes sean gravados de manera desigual.

Esta idea se pone de manifiesto en la STC 8/1986, de 14 de enero, fundamento jurídico cuarto (4º), se establece que el principio de igualdad posee un doble plano, por un lado, obliga a que la situaciones que económicamente son iguales sean tratadas de la misma forma; y, por otro lado, se puede tratar de forma desigual situaciones que son distintas, siempre y cuando, ese tratamiento diferenciado esté justificado.

En este sentido el Tribunal Constitucional en la STC 96/ 2002, de 25 de abril, fundamento jurídico séptimo (7º), estableció que el principio de igualdad no está prohibiendo que el legislador pueda tratar desigualmente situaciones que considera diferentes, sino lo que realmente prohíbe este principio es cualquier desigualdad de trato en la que no exista una proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad que persigue el legislador.

En definitiva, el Tribunal Constitucional “no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados”⁴².

Aplicando este criterio a los tributos con fines extrafiscales, se permite que en su formulación legal contengan ciertas diferencias de trato, siempre y cuando las mismas

⁴² STC 76/1990, de 26 de abril, **FJ 10**.

estén justificadas en el objetivo que fundamenta su establecimiento, es decir, el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria por carecer de justificación.

Una vez analizada la doctrina de autores tales como RODRÍGUEZ BEREJO⁴³, PATÓN GARCÍA⁴⁴, CAZORLA PRIETO⁴⁵ considero que, en relación a los cánones eólicos de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León constituye el hecho imponible la generación de afecciones e impactos negativos sobre el medio ambiente y sobre el territorio, debido a la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, situados en las Comunidades Autónomas citadas.

La contaminación que se produce en el supuesto en cuestión, es de tipo paisajístico, puesto que se introducen ciertos elementos visuales, aerogeneradores, los cuales no son acordes con el medio natural y provocan la pérdida de visibilidad o calidad paisajística.

La instalación de aerogeneradores provoca una externalidad negativa en el paisaje puesto que lo modifica y degrada en los siguientes aspectos:

- Como consecuencia de las grandes dimensiones de los aerogeneradores, alrededor de unos 60 metros miden las torres y 40 metros las palas, su instalación genera la rotura de pistas y de carreteras situadas cerca de cumbres o de crestas de sierra.
- Además, es necesario establecer líneas de alta tensión o torres que permiten verter en la red eléctrica la energía obtenida.

Lo que resulta contradictorio y paradójico es que se está protegiendo el paisaje únicamente de la afección de la implantación de aerogeneradores en las respectivas Comunidades Autónomas, puesto que sólo los parques eólicos pagarían por los impactos paisajísticos, obviando cualquier otro tipo de actividad que se realice en las mismas y que también pueda producir contaminación paisajística.

De modo que, estos impuestos sólo se comprenderían en el marco de una normativa general que afectase a todas las explotaciones productivas con impacto similar, pero no exclusivamente a la instalación de aerogeneradores.

Lo que no resulta razonable es que situaciones idénticas sean tratadas de forma desigual y sin ningún tipo de justificación; al no estar fundado ese trato discriminatorio en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

⁴³ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro: "Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española", *op.cit.*, pág. 620.

⁴⁴ PATÓN GARCÍA, Gemma: "La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional Español", *Revista jurídica online*, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=666&Itemid=57, págs. 211-243, consulta realizada el 3 de mayo de 2012.

PATÓN GARCÍA, Gemma: "El principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia constitucional española", Edit. Bosch, Barcelona, 2010, formato ebook, págs. 77-88.

⁴⁵ CAZORLA PRIETO, Luís María: "Los principios constitucionales-financieros en la tributación medioambiental", *op.cit.*, págs. 71-73.

Ahora bien, la cuestión que puede surgir es si no existe a lo largo de la geografía gallega, castellano-manchega y castellano-leonesa otros elementos patrimoniales afectos al desarrollo de actividades económicas, con independencia de que se destinen o no a la producción de energía, que produzcan también un impacto visual en el entorno paisajístico y natural, inclusive superior, que el de un parque eólico. Por ejemplo, las grandes chimeneas de una central térmica o de cualquier otro tipo de industria situadas en una zona cuya belleza natural se ve afectada negativamente como consecuencia de dichos emplazamientos industriales causando así una contaminación de tipo paisajístico, o, las líneas de evacuación de alta tensión de los propios parques eólicos pero también de centrales hidroeléctricas o térmicas, las cuales provocan un impacto visual también negativo, perjudicando, al igual que los aerogeneradores, al medio natural, esto es, flora y fauna. O incluso las líneas de media y baja tensión⁴⁶.

En mi opinión, en el supuesto de Galicia y Castilla-La Mancha es evidente que el canon eólico no se utiliza como un instrumento que trate de corregir los diferentes ataques en su vertiente paisajística que se producen en dicho territorio, sino que selecciona como elementos dañinos o perjudiciales para el medio ambiente sólo ciertos bienes o instalaciones, en concreto, los aerogeneradores de los parques eólicos. Ahora bien, la situación en Castilla y León es en cierto modo distinta puesto que no se considera que sólo los aerogeneradores producen afecciones e impactos visuales negativos sobre el medio ambiente, sino que también se considera que los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión producen también contaminación paisajística, de modo que, no se grava, exclusivamente, por la contaminación paisajística que producen los parques eólicos sino que también se grava por la contaminación paisajística que produce el transporte de energía eléctrica, según establece la propia Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras en su artículo 1 b). Por ello, el canon eólico castellano-leonés es más acorde al principio de igualdad, no obstante, con independencia de que grave el transporte de energía eléctrica, continúa no sometiendo a gravamen a cualquier otra instalación que produzca un impacto paisajístico en el territorio castellano-leonés.

En cualquier caso, considero que no resulta -lógico- que sólo se grave a los parques eólicos por la contaminación paisajística que están causando y, en cambio, a otras actividades que también provocan una incidencia negativa en el medio natural, en concreto, que también producen contaminación paisajística, no sean gravadas y, no concorra un motivo razonable que justifique ese trato desigual y ese privilegio que se está otorgando a unas actividades frente a otras, provocando ambas el mismo efecto, esto es, contaminación paisajística.

Por las razones que acaban de mencionarse, puede indicarse que los cánones eólicos establecidos en el momento en España podrían ser considerados como contrarios al principio constitucional de igualdad toda vez que no ponen en la misma situación de

⁴⁶ FERNANDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: "Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia", *op.cit.*, pág. 118.

gravamen a todas las construcciones que perjudican el impacto visual del entorno natural.

IV. Análisis comparativo entre el canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León.

1. El hecho imponible

Constituye el hecho imponible del canon eólico gallego “la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia”⁴⁷.

Respecto al canon eólico de Castilla-La Mancha, el hecho imponible lo constituye “la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha”⁴⁸. Por último, en relación al canon eólico de Castilla y León, el hecho imponible lo constituye “la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León”⁴⁹.

En la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, la generación de impactos ambientales se refiere a los denominados “impactos visuales”, no obstante, no se identifica directamente con el paisaje.

La Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, también se referiría a impactos visuales adversos. En cambio, para la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha simplemente se refiere a impactos adversos al establecer que el hecho imponible del canon eólico lo constituía la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio debido a la instalación en los parques eólicos de aerogeneradores para la obtención de energía eléctrica.

⁴⁷ Artículo 11.1 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

⁴⁸ Artículo 4.1 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

⁴⁹ Artículo 20.1 b) Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

En cualquier caso, tanto el canon eólico de Galicia, como el de Castilla-León y el de Castilla-La Mancha grava la contaminación paisajística causada como consecuencia de la proliferación en los parques eólicos de aerogeneradores⁵⁰.

Relacionado el hecho imponible de los respectivos cánones con los principios constitucionales analizados con anterioridad considero que el hecho imponible pone de manifiesto, claramente, que tanto el canon eólico gallego, como el castellano-manchego y castellano-leonés respetan la prohibición de doble imposición regulada en los apartados segundo y tercero del artículo 6 LOFCA, como ya se indicó en su momento.

Continuando la línea con lo anterior, en un principio podrían surgir cuestiones respecto a la constitucionalidad del canon eólico por recaer sobre una materia que ya está gravada por el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto de Actividades Económicas. No obstante, una vez analizado el hecho imponible esta duda queda disipada puesto que, ambos gravan un hecho imponible totalmente distinto al gravado por los cánones eólicos, en concreto, el Impuesto de Bienes Inmuebles grava la propiedad de los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectos, considerándose los parques eólicos un bien inmueble de características especiales, y, el Impuesto sobre Actividades Económicas grava *“el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*⁵¹. Por tanto, la regulación del hecho imponible en las Leyes de la Comunidad Autónoma de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla-León permite verificar que en efecto no existe duplicidad de hechos imponibles entre el canon eólico y el Impuesto de Bienes Inmuebles, y el canon eólico y el Impuesto sobre Actividades Económicas, no vulnerándose la prohibición de doble imposición exigida en el artículo 6.2 y 6.3 LOFCA.

Otra cuestión esencial que se plantea al analizar los hechos imponibles es la posible inconstitucionalidad de los cánones eólicos citados, principalmente el de Galicia y el de Castilla-La Mancha, puesto que, como ya mencioné, sólo se grava la contaminación paisajística que producen los aerogeneradores, acaso en dichos territorios no se realiza cualquier otra actividad que también produce esta contaminación, por ejemplo no se grava la contaminación paisajística que producen las líneas de alta tensión que permiten verter la energía eléctrica obtenida en los parques eólicos en la red, de modo que, se están tratando de forma desigual situaciones que son idénticas sin existir un motivo que justifique esa diferencia de trato al producir ambas actividades afecciones e impactos visuales adversos sobre el medio ambiente, entonces la cuestión que surge

⁵⁰ Artículo 11.1 Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

Artículo 4.1 Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

Artículo 20.1 b) Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

⁵¹ Artículo 78.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

es por qué se grava la contaminación paisajística que producen los parques eólicos en Galicia y Castilla-La Mancha y, no se grava la contaminación paisajística que producen las líneas de alta tensión ligadas a esos aerogeneradores, y sin existir motivo que explique esa trato diferenciado. En el caso de Castilla y León, este problema queda mitigado puesto que no sólo grava la contaminación paisajística que producen los aerogeneradores, sino que también grava la generada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión que permiten verter y distribuir la energía obtenida. Ello no obstante, incluso en este último supuesto se pueden producir discriminaciones en relación con otras instalaciones construidas por el hombre que también perjudican el paisaje rural no resultarían gravadas (grandes chimeneas, fábricas, etc.).

2. Exenciones

Las exenciones del canon eólico están reguladas tanto en la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha y, en la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras. Pero la Ley que regula el canon eólico de Galicia, esta es, la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental no dedica ningún artículo específico a regular el supuesto de exención, no obstante, esta cuestión será tratada con mayor profundidad más adelante al analizar el tipo de gravamen y la cuota tributaria del canon eólico gallego.

En relación al canon eólico de Castilla-La Mancha, quedan exentas y por tanto, no están gravadas por el canon eólico determinadas instalaciones que obtienen electricidad mediante la energía eólica. En primer lugar, quedan exentas las instalaciones destinadas al autoconsumo eléctrico, es decir, aquellas cuya electricidad obtenida se utiliza para el consumo propio. En segundo lugar, las instalaciones que poseen un carácter experimental y de investigación, siendo necesario que su potencia máxima no sea superior a 5 megavatios y; no constituya un parque eólico atendiendo a lo establecido en el artículo 3 apartado a) del Decreto castellano-manchego 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, en el que se establece que un parque eólico es “una instalación para la producción de electricidad a partir de la energía eólica, integrada por un conjunto de varios aerogeneradores, interconectados eléctricamente mediante redes propias, compartiendo una misma estructura de accesos y control, con medición de energía propia y con conexión a la red receptora de distribución o transporte”⁵².

Ahora bien, respecto al canon eólico de Castilla y León los supuestos de exención difieren; en concreto, quedan exentas aquellas instalaciones y elementos patrimoniales de los que sean titulares el Estado, la Comunidad Autónoma de Castilla y León o las entidad locales de Castilla y León, así como sus organismos y entes públicos. Y por último, las instalaciones dedicadas al desarrollo y a la investigación,

⁵² Artículo 4.2 castellano-manchega Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

siendo la propia consejería competente en materia de energía la que establecerá que instalaciones cumplen este último criterio⁵³.

Los parques eólicos se han convertido en el mecanismo por excelencia de producción de energía eléctrica, y además son una manera de atraer a inversionista de diversas partes del mercado.

En el mercado las inversiones en energía eólica han aumentado rápidamente debido a que la demanda de energía eléctrica que no dependa de combustibles se ha incrementado notoriamente en países emergentes y desarrollados. Por medio de los parques eólicos se provee de energía eléctrica a infinidad de hogares e industrias, razón por la cual, para numerosas empresas invertir en energía eólica, en concreto, invertir en los parques eólicos; se ha convertido en un medio idóneo para obtener dinero, es decir, para obtener un beneficio de carácter económico.

Partiendo de esta idea considero que las exenciones que establecen las Comunidades Autónomas de Castilla-La Mancha y de Castilla y León resultan lógicas puesto que quedan exentas y, por tanto, no están gravadas por el canon eólico instalaciones para el autoconsumo (conocidas con el nombre de energía “minieólica”) puesto que no causan un impacto ambiental excesivamente dañino debido a que sus dimensiones son más reducidas, es decir, son más pequeñas, de modo que, la contaminación paisajística producida sería mínima, siendo razonable, por tanto, dicha exención.

Y por otro lado, también quedan exentas aquellas instalaciones destinadas al desarrollo y la investigación porque, con independencia de que también contaminen el paisaje; al igual que los parques eólicos industriales, el hecho de que se esté investigando para lograr mejorar los aerogeneradores existentes pueden conllevar mejoras futuras (repotenciaciones, etc.) que disminuyan la contaminación paisajística, razón por la cual la exención puede encontrarse justificada.

Desde mi punto de vista, estas exenciones son idóneas debido a que en el supuesto de la utilización de aerogeneradores para autoabastecimiento, la externalidad negativa causada en el medio natural es reducida como consecuencia de la pequeña dimensión de dichas instalaciones. En base al principio “quien contamina paga” hay que gravar más al sujeto que más contamine, en cualquier caso, cualquier actividad realizada por el hombre va incidir de un modo u otro sobre el medio natural, no obstante, en el supuesto en cuestión, la incidencia negativa causada sobre el medio ambiente es mínima, razón por la cual queda justificada dicha exención.

En el caso de las empresas que sin llegar a crear un parque eólico utilizan los aerogeneradores para la investigación y el desarrollo, la exención también es razonable puesto que, aunque también se produce contaminación paisajística sobre el medio ambiente, las mismas permiten mejorar en todo lo relativo al campo de la energía eólica, de modo que, una mejora tecnológica puede suponer en el futuro pueda obtenerse energía eléctrica mediante aerogeneradores produciendo un escaso daño ambiental sobre el medio ambiente, y reduciendo así, la contaminación paisajística, por ejemplo a través de planes de repotenciación.

3. Sujetos pasivos

Los sujetos pasivos del canon eólico a título de contribuyentes serán las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 LGT, estas son, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, siendo necesario que bajo cualquier título; exploten un parque eólico independientemente de que carezcan de una autorización administrativa para su

⁵³ Artículo 22 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

instalación⁵⁴. De modo que, se grava al sujeto que genera contaminación, en concreto, a quien explota el parque eólico, cumplimiento así con la exigencia del principio de quien contamina paga.

También se establece una presunción en el apartado final del artículo 13.1 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y, en el apartado final del 6.1 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha puesto que, salvo prueba en contrario, se considera que la explotación de un parque eólico la lleva a cabo la persona o entidad que conste como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación.

No obstante, esta presunción no se regula en la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

Respecto a los *responsables solidarios*, la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre en su artículo 13.2 y la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo en su artículo 6.2 y atribuyen tal condición por un lado, a las personas que sean titulares de una autorización administrativa que les posibilite instalar un parque eólico cuando quien realiza la explotación del mismo no coincida con el titular de dicha autorización, o, por otro lado, la persona titular de los aerogeneradores, si dicha titularidad no concurre en el titular de la explotación y tampoco en el titular de la autorización administrativa.

Según el artículo 21.2 de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, será responsable solidario del pago del impuesto, exclusivamente, las personas propietarias de las instalaciones que generan el hecho imponible, esto es, la afección o impactos visuales adversos en el medio natural y en el territorio de Castilla y León, cuando no coincidan con quienes las explotan, puesto que en caso de coincidir no sería considerado responsable solidario sino contribuyente.

En cualquier caso, relacionado los sujetos pasivos con los principios constitucionales tratados anteriormente, considero que el principio “quien contamina paga” es respetado puesto que el canon eólico debe ser asumido, exclusivamente, por el agente contaminante, de modo que, el sujeto que contamine debe ser el que venga obligado a pagar el canon, evitando así que la política de protección del medio ambiente se costee con cargo a los fondos públicos y los gastos tengan que ser asumidos por los contribuyentes.

4. Devengo y exigibilidad

⁵⁴ Artículo 13.1 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

artículo 6.1 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

artículo 21.1 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

Desde el punto vista temporal, respecto al canon eólico gallego el *período impositivo* coincide con el año natural. Como norma, el devengo tiene lugar el primer día del año natural, es decir, el 1 de enero, excepto el año en el que el parque eólico comienza a funcionar, en este caso, el devengo se produce el día en el que el acta de recepción de la obra del parque sea formalizada⁵⁵.

Cobra gran importancia la *fecha de devengo* puesto que la base imponible tiene en consideración el número de aerogeneradores que existían en el momento del devengo, y si el número de aerogeneradores varía a lo largo del período impositivo, la base imponible se calculará prorrateando por días el período de explotación de cada aerogenerador respecto al total de días del año natural⁵⁶.

Respecto al canon eólico castellano-manchego, el período impositivo no posee un carácter anual sino trimestral.

Cuando se trate de instalaciones ya existentes se produce el devengo el primer día de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año natural. En cambio, para aquellas instalaciones de nueva construcción el devengo tiene lugar en la fecha del certificado de fin de obra.

Como ya he mencionado, el período impositivo posee un carácter trimestral, no obstante, en el caso de instalaciones de nueva construcción el período impositivo será el período existente entre la fecha de devengo y el último día del período impositivo. El propio período impositivo será computado por meses enteros, redondeándose el número de meses al entero superior⁵⁷.

Continuando la línea con lo anterior, el canon eólico de Castilla y León, al igual que el canon eólico gallego, posee una periodicidad anual y se devengará el primer día de cada año natural, es decir, el 1 de enero.

Si se trata de instalaciones en las que se modifica algún elemento que determina la cuota tributaria, se abre un nuevo período impositivo entre el día en el que entran en servicio dichas modificaciones y el último día del año natural. Por ello, el impuesto se devengará por un importe proporcional al número de días que transcurran entre la puesta en servicio y el fin del año.

Por el contrario, si se trata de nuevas instalaciones el impuesto se devengará el día de su puesta en servicio por un importe proporcional al número de días que transcurren desde la puesta en servicio y el fin del año natural⁵⁸.

⁵⁵ Artículo 12 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

⁵⁶ Artículo 14.3 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: "Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia", *op.cit.*, pág. 121.

⁵⁷ Artículo 5 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

⁵⁸ Artículo 25 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

Para finalizar considero que es necesario analizar los elementos de cuantificación del canon eólico de las tres Comunidades Autónomas en cuestión, en concreto, su base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria y bonificaciones.

5. La base imponible

La base imponible es similar en los tres cánones eólicos; por norma general, la constituye la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico, la diferencia radica en el territorio en el que se sitúa dicho parque.

Respecto al canon eólico gallego, regulado en la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, la base imponible está constituida por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio gallego. Ahora bien, para aquellos parques eólicos que se extiendan más allá del territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, la base imponible sólo la constituirá -lógicamente, y para evitar extraterritorialidad del tributo- la suma de unidades de aerogeneradores situados exclusivamente en el territorio gallego.

Una cuestión que cobra gran importancia es ¿cómo se determina la base imponible, es decir, cómo se determinan las unidades de aerogeneradores instalados en el parque eólico?, para ello se tendrán en cuenta dos fechas, en primer lugar, la fecha en la que el acta de recepción de la obra del parque eólico fuera formalizada y, en segundo lugar, al primer día natural en los años siguientes en los que continúe vigente la autorización administrativa, según lo dispuesto en el artículo 12.2 de la citada Ley relativo a la fecha de devengo del canon eólico gallego⁵⁹. La base imponible se calculará de un modo distinto si el número de aerogeneradores varía a lo largo del período impositivo, en este caso, la base imponible se calculará prorrateando por días el período de explotación de cada aerogenerador respecto al total del número de días del año natural⁶⁰.

En relación al canon eólico de Castilla-La Mancha, también constituirá la base imponible la suma de unidades de aerogeneradores de un parque eólico situado en el territorio castellano-manchego. Si el parque eólico se extiende más allá del territorio de esta Comunidad Autónoma, la base imponible sólo la constituirá la suma del número de aerogeneradores situados en el territorio de dicha Comunidad⁶¹.

⁵⁹ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: "Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia", *op.cit.*, págs. 111-112.

⁶⁰ Artículo 14 Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

⁶¹ Artículo 7 castellano-manchega Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

Por último, en relación a la Comunidad Autónoma de Castilla-León, la base imponible del canon eólico se constituye por el número de aerogeneradores que existen en cada parque eólico situado en el territorio castellano-leonés⁶².

Resulta lógico utilizar dicho criterio citado con anterioridad, estos son, el número de aerogeneradores para determinar la base imponible, debido a que este elemento manifiestan el carácter extrafiscal del impuesto porque a mayor número de aerogeneradores la contaminación paisajística provocada será superior. Además, también supone una manifestación de la riqueza real o potencial que exige el principio de capacidad económica al obtener energía eléctrica con la que las empresas comercializarán; y, por otro lado, posibilitan dar un trato diferenciado que esté justificado a los sujetos pasivos atendiendo al grado de contaminación paisajística que produzcan en el territorio gallego, castellano-manchego y castellano-leonés, manifestación clara del principio de igualdad y al principio “quien contamina paga”.

6. Tipo de gravamen y cuota tributaria

Por último, hare referencia al tipo de gravamen y a la cuota tributaria, tanto en el canon eólico de Castilla-La Mancha como en el canon eólico de Galicia, la cuota tributaria se obtiene aplicando a la base imponible un determinado tipo de gravamen, atendiendo al número de aerogeneradores de los que disponga el parque eólico, es decir, el canon eólico gallego y castellano-manchego se cuantifican atendiendo al número de aerogeneradores, sin tener en cuenta cualquier otra variable que pueda incidir sobre el impacto visual que se pretende gravar, como puede ser el volumen o altura del fuste, la longitud de la pala, la distancia entre aerogeneradores, el tamaño de la góndola...⁶³ En cambio, en el canon eólico castellano-leonés no se tiene en cuenta a la hora de seleccionar y aplicar un determinado tipo de gravamen a la base imponible el número de aerogeneradores de los que dispone el parque eólico sino que se atiende directamente a la potencia de los aerogeneradores.

En cuanto al canon eólico gallego⁶⁴, se establecen diversos tramos de base: si el parque eólico dispone entre 1 y 3 aerogeneradores, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible será 0. El hecho de aplicar un tramo de tipo 0 ya fue utilizado por el legislador gallego en el impuesto sobre contaminación atmosférica, en concreto, esto se estableció en el artículo 12.1.1 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Contaminación Atmosférica, aplicándose un tipo 0 para aquellos focos que emitieran entre 0 y 1000 toneladas anuales de sustancias gravadas.

En sí el canon eólico gallego no establece en su Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental un apartado específico que

⁶² Artículo 23.3 Ley gallega 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

⁶³ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 111.

⁶⁴ Artículo 15 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

regule supuestos de exenciones. No obstante, utilizando la técnica de establecer un tramo de base con tipo cero equivale a establecer un supuesto de exención puesto que sólo se aplicará a aquellos sujetos que sean titulares de un parque eólico cuya dimensión es reducida, no generando así afecciones e impactos visuales adversos sobre el medio natural y territorio gallego⁶⁵. En mi opinión, esta exención si está justificada puesto que siguiendo el criterio que exige el principio de igualdad es necesario tratar de manera igual situaciones que son idénticas, en cambio, situaciones diferentes deben ser tratadas de modo distinto y es necesario que exista un motivo que justifique ese trato diferenciado, y en el supuesto en cuestión, la razón por la que se establece un tipo de gravamen cero para aquellos parques eólicos que dispongan entre 1 y 3 aerogeneradores radica en que la contaminación paisajística que produce sobre medio ambiente es prácticamente nula por lo que no resultaría lógico aplicar la cuota tributaria que se utilizaría con un parque eólico que dispusiera de mayor número de aerogeneradores, en este último caso, no se estaría respetando el principio de igualdad debido a que situaciones que son distintas se estarían tratando de forma idéntica.

Para aquellos parques eólicos que dispongan de entre 4 y 7 aerogeneradores se aplicará a la base imponible un tipo de gravamen de 2.300 euros por cada unidad de aerogenerador. No obstante, si el parque dispone de entre 8 y 15 aerogeneradores, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible será de 4.100 euros por cada unidad de aerogenerador. Para finalizar, aquellos parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores la cuota tributaria se calculará aplicando sobre la base un tipo de gravamen de 5.900 euros por unidad de aerogenerador⁶⁶.

En cualquier caso, la disposición final segunda de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental permite que la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia pueda modificar cualquier elemento del canon eólico, de modo que, tiene competencia para modificar el tipo de gravamen aplicable a la base imponible.

Continuando la línea de todo lo anterior, el canon eólico gallego prevé una *bonificación* de carácter rogado en la cuota, según establece el propio artículo 16 de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, cuando como consecuencia de un proyecto de repotenciación se produzca la reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores instaladas, sin que esto conlleve un tramo diferente de la base. De modo que, dicha bonificación pretende estimular los llamados “proyectos de repotenciación” a través de los cuales se pretende aumentar la potencia eléctrica de los aerogeneradores, de modo que, se utilice de una manera más adecuada y eficiente la energía del viento, y se pueda reducir el número de

⁶⁵ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, págs. 111.

⁶⁶ Artículo 15 Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

aerogeneradores sin que ello suponga caer un tramo inferior de la tarifa⁶⁷, en este caso, el agente contaminante podrá aplicarse una reducción del 5% en la cuota por cada aerogenerador que elimine, el único requisito que se exige es que el sujeto pasivo informe a la Administración Autonómica de dicho “proyecto de repotenciación”, y acredite que en efecto se ha reducido el número de aerogeneradores en el territorio⁶⁸.

Según establece la sentencia del Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico quinto (5º), los tributos ambientales gravan “una actividad real o potencialmente dañina o agresiva para el medio ambiente”, además se grava más al agente contaminante que más contamine, y es necesario que exista una función reparadora, de modo que, todo o parte de lo que se recaude se destine a reparar el daño causado en el medio ambiente, de modo que, el objetivo que pretende lograr los tributos ambientales es reducir la contaminación en la medida de lo posible⁶⁹. Por ello, considero que la bonificación establecida en el caso de Galicia resulta coherente porque gracias a ella se reducirán el número de aerogeneradores lo que provocará a su vez una reducción la contaminación paisajística que producen.

Por ello, la intención que persigue el canon eólico gallego es inculcar en el sujeto pasivo conductas positivas y beneficiosas para el interés general, a cambio de una disminución de la presión fiscal que debe soportar⁷⁰.

En relación al tipo de gravamen y cuota tributaria del canon eólico castellano-manchego, se regula en el artículo 8 de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha. La cuota se determinará aplicando a la base imponible los distintos tipos de gravamen de carácter trimestral, de modo que:

- En parques eólicos que dispongan de hasta 2 aerogeneradores: 0 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de entre 3 y 7 aerogeneradores: 489 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de entre 8 y 15 aerogeneradores: 871 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores:
 1. Si el número de aerogeneradores es igual o inferior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.233 euros por cada unidad de aerogenerador.

⁶⁷ Artículo 11.1 Decreto gallego 242/2007, de 13 de diciembre, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en Galicia.

⁶⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: “Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia”, *op.cit.*, pág. 122.

⁶⁹ GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *op.cit.*, pág. 12.

⁷⁰ PITA GRANDAL, Ana María: “Sistema tributario y medio ambiente”, en VV.AA: *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, págs. 588 y ss.

2. Si el número de aerogeneradores es superior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.275 euros por cada unidad de aerogenerador.

No hay que olvidar en ningún caso que para determinar el número de aerogeneradores se tendrá en cuenta la fecha del certificado de fin de obra respectivo, si se trata de instalaciones de nueva construcción, en cambio, si nos encontramos ante instalaciones que ya existían en períodos impositivos anteriores la fecha que debe tenerse presente es el primer día de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año natural⁷¹.

Una diferencia entre el canon eólico gallego y el canon eólico de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha es que este último no prevé ninguna bonificación en la cuota.

Según lo dispuesto en el artículo 3 e) del Decreto 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, la repotenciación de un parque eólico consiste en el “aumento de potencia de un parque eólico preexistente y en producción a través de la sustitución de aerogeneradores en funcionamiento por otros de mayor potencia unitaria, siempre y cuando no supongan un incremento del número de aerogeneradores comprendidos en el área del parque, así como a través de la introducción de cambios técnicos que, sin afectar a la estructura básica del aerogenerador, mejoren su eficiencia energética”. Por último, en relación al canon eólico castellano-leonés, la cuota tributaria se obtiene aplicando a la base imponible los distintos tipos de gravamen regulados en el artículo 24.3 de la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras:

<u>Potencia del aerogenerador</u>	<u>Cuota aplicable a cada unidad de aerogenerador</u>
Menos de 501 Kw	2.000,00 euros
Entre 501 y 1.000 Kw	3.800,00 euros
Entre 1.1001 kw y 1.500 Kw	6.000,00 euros
Entre 1.501 Kw y 2.000 Kw	8.500,00 euros
Más de 2.000 Kw	12.000,00 euros

⁷¹ Artículo 5 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

LUCHENA MOZO, Gracia María, en Lucas Durán, Manuel (Dir.), Fiscalidad de las energías renovables, en prensa, pág. 20.

En este sentido, a mi parecer esta escala de gravamen contradice el principio “quien contamina” paga debido a que si la potencia de los aerogeneradores es superior el número de aerogeneradores necesarios para obtener una cuantía de energía eléctrica será inferior (como en el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia con los planes de repotenciación), de manera que, la contaminación paisajística provocada en el territorio castellano-leonés disminuirá. Lo que no resulta lógico es que si la potencia en KWs de los aerogeneradores es mayor la tarifa a aplicar sea mayor puesto que si atendemos al principio “quien contamina paga” se debe gravar al sujeto que más contamine, lo que conlleva a su vez la exigencia de gravar menos al sujeto que menos contamine.

Por todo ello, la Comunidad Autónoma de Castilla y León a la hora de configurar dicho canon eólico de naturaleza extrafiscal no atiende al principio “quien contamina paga” sino al principio de capacidad económica al gravar más al sujeto que mayor energía eléctrica obtenga puesto que manifiesta una mayor riqueza real o potencial, no siendo su principal objetivo el elemento esencial de cualquier tributo de carácter ambiental, esto es, la incidencia que provoca la actividad realizada sobre el medio natural

Por otro lado, a la hora de determinar la cuota a ingresar, se permite que el sujeto pasivo se reduzca de la cuota resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente, atendiendo al tiempo que transcurre entre el día en el que se pone en funcionamiento el parque eólico y el día 1 de julio del año para el que se calcule la cuota, en función de los siguientes porcentajes⁷²:

Tiempo transcurrido	Reducción aplicable
Menos de 1 año completo	90%
Entre 1 año completo y menos de 2	80%
Entre 2 años completos y menos de 3	70%
Entre 3 años completos y menos de 4	60%
Entre 4 años completos y menos de 5	40%
Entre 5 años completos y menos de 6	20%

Este aspecto puede entenderse como un mecanismo utilizado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León para insertar gradualmente el canon eólico, de forma que, desde un primer momento no sean gravadas en exceso de las empresas que invierten y explotan un parque eólico.

⁷² Artículo 24.3 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

Una vez analizadas las diferentes escalas de gravamen, a mi parecer lo más adecuado es el criterio utilizado por las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha a la hora de calcular la cuota tributaria, esto es, atender al número de aerogeneradores puesto que este elemento es el que realmente determina la contaminación paisajística producida en el territorio, siendo una clara manifestación de la naturaleza extrafiscal de este impuesto.

El principio “quien contamina paga” conlleva gravar más al sujeto que más contamine, por ello, si el número de aerogeneradores instalados en un parque eólico aumenta resulta lógico que la cuota a aplicar por unidad de aerogenerador también sea superior, y vaya incrementándose conforme aumenta el número de aerogeneradores puesto que las afecciones e impactos visuales adversos producidos en el territorio gallego y castellano-manchego también serán mayores, es decir, existirá más contaminación paisajística. Además, si atendemos a las escalas de gravámenes tratadas con anterioridad, el principio de igualdad si se cumple puesto que no se grava a todos por igual; y esa diferencia de trato no es arbitraria sino que está justificada al gravar más al agente contaminante que produzca un mayor impacto nocivo sobre el medio natural, y se considera que los parques eólicos que poseen un mayor número de aerogeneradores producen una contaminación paisajística superior. Por otro lado, el número de aerogeneradores es una clara manifestación de la riqueza real o potencial que exige el principio de capacidad económica, un mayor número de aerogeneradores conllevarán una mayor capacidad económica, resultando adecuado que la tarifa a aplicar por unidad de aerogenerador vaya incrementándose conforme aumenta el número de dichos aparatos.

En relación al canon eólico de Castilla y León⁷³ la situación varía debido a que a la hora de determinar la cuota tributaria no se atiende al número de aerogeneradores sino a la potencia en KWs de los que disponen los mismos, en concreto, la escala aumenta progresivamente atendiendo a la potencia de dichos aparatos, de modo que, a mayor potencia la tarifa a aplicar por unidad de aerogenerador será superior. El motivo de ello radica en el principio de capacidad económica debido a que si el aerogenerador posee una mayor potencia en KWs se obtendrá mayor cuantía de energía eléctrica, de manera que, la riqueza real o potencial también será superior, existiendo, por tanto, una mayor capacidad económica. El dilema radica en que el canon eólico castellano-leonés se trata de impuesto de naturaleza extrafiscal, de modo que, no debería gravar atendiendo al principio de capacidad económica sino en función del principio “quien contamina paga”, según el cual se debe gravar al agente contaminante, es decir, al sujeto que genere con la actividad que realiza un efecto nocivo sobre medio natural y; además, se debe gravar más al sujeto que más contamine.

Por todo ello, considero que es más adecuado el criterio adoptado por las Comunidades de Galicia y Castilla-La Mancha, esto es, atender al número de aerogeneradores, en vez del de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, esto es, la potencia en KWs de los aerogeneradores, puesto que si una empresa invierte en la instalación y explotación de un parque eólico que alberga aerogeneradores con una

⁷³ Artículo 24.3 Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

potencia superior obtendrá la energía eléctrica que se proponga utilizando un menor número de aerogeneradores, siendo inferior la contaminación paisajística provocada en el territorio, como ocurre en el supuesto de Galicia en caso de repotenciaciones.

En conclusión, considero que en el supuesto de la Comunidad Autónoma de Castilla y León existiría una contradicción entre el hecho imponible y la escala de gravamen que establece porque si la potencia de los aerogeneradores es superior el número de aerogeneradores que se necesitarían para obtener “x” cantidad de energía eléctrica sería inferior, causándose así menores afecciones e impactos visuales en el medioambiente, es decir, menor contaminación paisajística, por lo que, el tipo de gravamen a aplicar debería ser inferior (exigencia del principio “quien contamina paga”).

7. Gestión de los cánones eólicos

En relación al canon eólico gallego, según lo previsto en el artículo 17 de la Ley 8/2009 los sujetos pasivos están obligados a presentar una declaración de alta en el plazo de un mes que comenzará a contar desde el día siguiente a la fecha de inicio del primer período impositivo. En el supuesto en el que se varíen datos que ya fueron presentados a la Administración, los sujetos pasivos quedarán obligados a presentar una declaración de modificación a la Administración, teniendo para ello un plazo de un mes que comenzará a contar al día siguiente de la fecha en la que se llevo a cabo la modificación.

Si los sujetos pasivos deciden dismantelar el parque eólico, deberán presentar ante la Administración una declaración de baja, todo ello en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de dismantelamiento.

El artículo 18.1 de la citada ley establece la posibilidad de que sea el Instituto Energético de Galicia quien realice la liquidación provisional. Para ello atendería a los datos que los sujetos pasivo hubieran proporcionado mediante la declaración de alta. No obstante, el apartado segundo de este mismo artículo establece que la consejería competente en materia de energía podrá imponer que sean los sujetos pasivos, es decir, los contribuyentes los que practiquen la autoliquidación, de modo que, sean ellos mismos los que calculan la deuda a ingresar, teniendo para ello un plazo de un mes que comenzará a contar el día siguiente a la fecha de devengo (fecha en la que se formaliza el acta de recepción de la obra del parque y el primer día del año natural en los restantes años en los que la autorización administrativa continúe vigente), de modo que, el mecanismo ordinario para la gestión del canon es la liquidación administrativa, y secundariamente la autoliquidación⁷⁴. Los modelos para presentar las autoliquidaciones fueron aprobados por la Orden gallega de 7 de enero de 2010⁷⁵. En

⁷⁴ LUCHENA MOZO, Gracia María, en Lucas Durán, Manuel (Dir.), *Fiscalidad de las energías renovables*, en prensa, pág. 23.

⁷⁵ ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *op.cit.* págs. 112.

En la página web <http://www.inega.es/enerxiasrenovables/canoneolico2012.html> se establece el formulario de autoliquidación y el formulario de alta, baja o modificación, consulta realizada el 15 de junio de 2002.

cualquier caso, el artículo 19 de la misma Ley dispone que la consejería puede establecer que las declaraciones y autoliquidaciones del citado canon se realicen por medio de los programas informáticos de ayuda que hayan sido aprobados.

Respecto al canon eólico castellano-manchego, al igual que la Comunidad Autónoma de Galicia el artículo 9 de la Ley castellano-manchega 9/2011 establece la obligación que tiene el sujeto pasivo de presentar una declaración de alta, para ello tiene plazo de un mes a contar desde el inicio del primer período impositivo.

Si se varía algún dato proporcionado a la Administración, los sujetos pasivos están obligados a presentar en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al que tenga lugar la modificación, una declaración de modificación. Por otro lado, en el supuesto de que se realice el desmantelamiento del parque eólico, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de baja, teniendo un plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de desmantelación.

Por último, a diferencia de la Comunidad Autónoma de Galicia, Castilla-La Mancha establece en su artículo 12 de la Ley castellano-manchega 9/2011 que el ingreso del canon eólico se realizará por medio de autoliquidaciones, de forma que, los propios sujetos pasivos tendrán que calcular el importe de la deuda a ingresar, teniendo un plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha del devengo, mediante los modelos que se aprueben⁷⁶. Ahora bien, el artículo 11 de esta misma ley permite que las declaraciones y autoliquidación se realicen de manera telemática, es decir, a través de los programas informáticos de ayuda que se hayan aprobados.

Para finalizar, el artículo 25 de la Ley castellano-leonesa 1/2012 relativo al canon eólico de la Comunidad Autónoma de Castilla y León dispone que se llevará a cabo un Censo de instalaciones y contribuyentes del canon eólico, el mismo será integrado en el sistema de información tributaria de dicha Comunidad Autónoma. La organización y funcionamiento de dicho censo se establecerá a través de una orden conjunta de las consejerías que sean competentes en materia de hacienda y de medio ambiente.

Por otro lado, al igual que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, el ingreso del canon se llevará a cabo mediante autoliquidaciones, y el plazo que tienen los sujetos pasivos para ingresar el importe de la deuda en cuestión ya no es de un mes, como ocurría en las otras dos Comunidades Autónomas, sino que es en los veinte días siguientes a la fecha de devengo, de acuerdo con las normas y modelos aprobados por la consejería competente en materia de hacienda. En cualquier caso, se establece la posibilidad de que los sujetos pasivos a la hora de presentar la autoliquidación puedan optar por el fraccionamiento automático en cuatro pagos trimestrales iguales:

- Primer período, del 1 al 20 de enero.
- Segundo período, del 1 al 20 de abril.
- Tercer período, del 1 al 20 de julio.
- Cuarto período, del 1 al 20 de octubre.

⁷⁶ Orden de 18 de mayo de 2011, por la que se aprueban los modelos de declaración de alta, modificación y baja y de autoliquidación del canon eólico y se dictan las normas para su gestión. Página web <http://pagina.jccm.es/cgi-bin/edocm.php3?CARPETA=1306401273857490353>, consulta realizada el 15 de junio de 2012.

Este último aspecto me parece acertado puesto que es una manera de que los sujetos pasivos a la hora de presentar la autoliquidación paguen la deuda íntegramente sin que esto suponga desembolsar la cantidad total en un único momento, permitiéndose así que puedan pagar la deuda de forma fraccionada, de modo que, la cantidad correspondiente en cada de esos cuatro períodos mencionados será menor que si se abonara todo ello en un único pago, convirtiéndose este mecanismo en una manera de facilitar el pago.

8. Fondos

Para finalizar, el último aspecto que considero que es interesante tratar es lo relativo a los fondos, que se crean por las leyes que aprueban los cánones examinados. Así, en el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia se crea el Fondo de Compensación Ambiental con el objetivo de establecer actuaciones globales que permitan la conservación, reposición y restauración del medio ambiente y el reequilibrio territorial⁷⁷.

Este Fondo se financiará a través de los ingresos obtenidos del canon eólico, una vez deducidos los gastos de gestión⁷⁸. El artículo 24 de la Ley gallega 8/2009 concreta cuál será el destino del Fondo de Compensación Ambiental, preferentemente se utilizará para gastos de inversión en los entes locales cuyo término municipal se encuentre dentro de la poligonal de delimitación de un parque eólico, y también a los afectados por las instalaciones de conexión, es decir, también participarán aquellos otros municipios que, aun no instalándose en ellos un parque eólico, sufren las consecuencias negativas, estas son, contaminación paisajística, debido a las líneas de tendidos que permiten distribuir la energía eléctrica obtenida por medio de los aerogeneradores⁷⁹. Y en concreto, en gastos de inversión que revistan naturaleza productiva y generadora de empleo, especialmente a aquellas actuaciones orientadas a la conservación de la biodiversidad, al conocimiento y a la utilización recreativa y didáctica de los recursos naturales, y a la recuperación del medio natural degradado o contaminado, y en segundo lugar, a actuaciones de impulso de la eficiencia y utilización sostenible de las energías renovables, según establece el artículo 25.2 de la Ley gallega 8/2009. En cualquier caso, el apartado quinto de este mismo artículo dispone que, en definitiva, este Fondo se destinará a cualquier otro tipo de mecanismo que se considere adecuado, a actuaciones cuyo fin primordial sea la protección del medio natural, y también a fomentar la investigación el campo de las energías renovables, de modo que, se aprovechen de forma más eficiente dichos recursos naturales. No obstante, sólo se podrá destinar un 50% de las cantidades recaudadas con el canon eólico gallego a este tipo de actividades.

De modo que, el objetivo que persigue el Fondo de Compensación Ambiental creado por la Comunidad Autónoma de Galicia es destinar parte de lo recaudado mediante el canon eólico gallego a actuaciones que permitan conservar de manera eficiente el medio ambiente y posibiliten, en la medida de lo posible, recuperar el medio natural

⁷⁷ Artículo 23 Ley gallega 8/2009.

⁷⁸ Artículo 24 Ley gallega 8/2009.

⁷⁹ FERNANDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: "Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia", *op.cit.*, pág. 123.

degradado. Además pretende avanzar y mejorar en el ámbito de las energías renovables, en concreto, que se aproveche de manera más eficiente los recursos de las energías renovables, para lograr así que la incidencia negativa sobre el medio natural sea menor, manifestando así un ápice de la finalidad extrafiscal de este canon, es decir, la existencia de un fin ecológico.

Por otro lado, la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha crea el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, para la aplicación de actuaciones globales en el ámbito de la energía, y en concreto, en el campo de las energías renovables, y para promover el ahorro y la eficiencia energética, según dispone el artículo 15 de la Ley castellano-manchega 9/2011.

Al igual que el Fondo de Compensación Ambiental creado por el territorio gallego, el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, se financiará por medio de los ingresos obtenidos por el canon eólico castellano-manchego⁸⁰. Y en concreto, se destinará preferentemente a realizar proyectos de actuación que pueden consistir en diseños de programas, estudios y planificaciones energéticas que favorezcan al desarrollo energético regional y a la adopción de políticas energéticas pública, así como a proyectos de inversión en el campo de las energías renovables, prestando una mayor atención a proyectos de I+D+i en la vertiente de innovación y transferencia tecnológica, es decir, quiere destinar los ingresos del fondo a programas que permitan tener la última tecnología en el campo de este tipo de energías. No obstante, el importe máximo procedente del canon eólico que se destine a las actuaciones enumeradas no puede exceder del 50% de las cantidades que se recauden anualmente con el mismo⁸¹. Aquí también se manifiesta el fin ecológico, puesto que el objetivo que persigue es que se lleven a cabo todos los planes e investigaciones necesarias para avanzar en ámbito de las energías renovables, de modo que, los recursos naturales sean utilizados y aprovechados de forma adecuada y eficiente, colaborando así con la protección del medio ambiente.

Respecto a la Comunidad Autónoma de Castilla y León, no crea fondo alguno.

A mi parecer, la creación de este tipo de fondos me parece oportuna puesto que en realidad el canon eólico se crea para gravar la contaminación paisajística y tratar de reducir, en la medida de lo posible, los efectos negativos que provocan la instalación de parques eólicos. Estos fondos persiguen investigar con el fin de mejorar y avanzar el campo de las energías renovables, y en concreto, pretenden que los recursos naturales sean aprovechados eficientemente, de tal forma que, el daño producido en el medio ambiente sea menor o al menos se intente reducir gracias al perfeccionamiento logrado en este tipo de campo por medio de programas, estudios, proyectos de investigación, y sobre todo, gracias a que los recursos naturales se están utilizando de una manera más óptima, manifestándose así un fin ecológico. Es cierto, que el fondo creado por la Comunidad Autónoma gallega expresa de manera más rotunda y directa que una de las finalidades que persigue es la conservación, protección y recuperación del medio natural, con independencia de que también se haga referencia a la

⁸⁰ Artículo 3 y 16 de la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo.

⁸¹ Artículo 17 Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo.

investigación, en cambio, la situación en Castilla-La Mancha es distinta porque esencialmente los ingresos del fondo creado se destinarán a todo ámbito de investigación en el campo de las energías renovables, con el fin de poseer las tecnologías más adecuadas; pero no se refiere directamente a los tres fines que persigue el Fondo de Compensación Ambiental gallego, estas son, conservación, protección y recuperación del medio ambiente, sino que los menciona de manera indirecta puesto que la investigación sobre energía eólica permite que las tecnologías utilizadas en el campo de las energías renovables sean mejores, lo cual conlleva a su vez que se podrá reducir los efectos negativos que provocan las instalaciones eólicas sobre el medio natural. No obstante, considero que la redacción que da la Ley gallega 8/2009 es más adecuada puesto que especifica de manera contundente estos tres aspectos, conservación, protección y recuperación del medio ambiente, que considero que son importantes en el supuesto de los tributos extrafiscales.

Considero que la regulación de los fondos es un aspecto positivo y que también debería ser tratado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León e incorporado a la Ley castellano-leonesa 1/2012, puesto que la finalidad que persiguen es avanzar en el ámbito de las energías renovables, y esa mejora conllevará que los impactos provocados sobre el medio natural sean menores, y teniendo muy presente la redacción realizada por la Ley gallega 8/2009, relativa a la Comunidad Autónoma de Galicia.

V. Conclusiones

Una vez analizada numerosa doctrina y jurisprudencia he llegado a las siguientes conclusiones:

1. El canon eólico se concibe como un ingreso de carácter compensatorio y como una prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real.
2. La denominación de canon no es totalmente correcta puesto que realmente se trata de un impuesto puesto que su exigencia no está conectada con ninguna actividad de la Administración ni a ningún uso u ocupación privativa del dominio público. Por ello, no puede considerarse tasa o contribución especial. La denominación de canon, en vez de la de impuesto, puede deberse a que este término provoca un menor rechazo social en los contribuyentes.
3. En relación a la constitucionalidad de los tres cánones eólicos tratados en este trabajo de investigación:
 - 3.1 En cuanto al *principio de reserva de ley y coordinación con la hacienda estatal*, el canon eólico al ser un prestación patrimonial de derecho público de naturaleza extrafiscal y real, debe ser establecido por una norma con rango de ley, y en el supuesto en cuestión los tres cánones eólicos han sido aprobado mediante la ley respectiva, estas son, Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre (canon eólico gallego), Ley castellano-manchega 9/2011, de

21 de marzo (canon eólico castellano-manchego) y, Ley castellano-leonesa 1/2012 (canon eólico castellano-leonés).

- 3.2 Respecto a la *prohibición de doble imposición* contenida en los apartados segundo y tercero de la LOFCA, lo que se prohíbe realmente es la duplicidad de hechos imponible, al referirnos al canon eólico las dudas pueden surgir en torno a si grava una actividad que ya está gravada por el Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto de Actividades Económicas. En cualquier caso, una vez examinado el hecho imponible del canon esta cuestión queda zanjada debido a que, por un lado, el Impuesto de Bienes Inmuebles grava la propiedad de los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectos, considerándose los parques eólicos un bien inmueble de características especiales. En cambio, el canon eólico no grava ningún tipo de propiedad sino una actividad totalmente distinta, en concreto, grava las afecciones e impactos visuales adversos provocados sobre el medio natural como consecuencia de la explotación de parques eólicos, es decir, grava la contaminación paisajística. Por otro lado, respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas tampoco existe duplicidad de hechos imponible al gravar *“el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*⁸², y el canon eólico no grava ninguna actividad de tipo empresarial, profesional o artística, se limita a gravar la contaminación paisajística producida por la instalación de aerogeneradores.
- 3.3 El *principio de capacidad económica* tampoco plantea ninguna controversia, el mismo se considera respetado con que exista una riqueza real o potencial, en el supuesto a tratar la actividad que grava el canon eólico si implica capacidad económica debido a que por medio de los aerogeneradores se obtiene energía eléctrica con la que comercializaran las empresas que decidieron invertir y explotar dichos parques eólicos, con el fin de obtener un beneficio económico, manifestándose así esa riqueza real o potencial que exige el principio de capacidad económica.
- 3.4 Asimismo, el citado canon sólo grava al agente contaminante, es decir, al sujeto que incide negativamente sobre el medio ambiente como consecuencia de la explotación de los parques eólicos y, se grava más al sujeto que más contamine, de modo que, se respeta el *principio “quien contamina paga”*, en el supuesto de los cánones eólicos de Galicia y Castilla-La Mancha, en el caso de Castilla y León la situación es distinta puesto que analizando la escala de gravamen llego a la conclusión de que se grava más al sujeto que menos contamina debido a que si la potencia de los aerogeneradores aumenta el número de ellos necesarios para obtener una determinada cuantía de energía eléctrica será inferior, por lo que las

⁸² Artículo 78.1 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

afecciones e impactos visuales adversos sobre el medio natural serán menores, produciéndose así menos contaminación paisajística, lo que ocurre es que en esta Comunidad Autónoma en la configuración de dicho canon tiene en consideración, principalmente, el principio de capacidad económica cuando no tendría que ser así puesto que se trata de un impuesto extrafiscal. Por todo ello, la tarifa a aplicar por unidad de aerogenerador debería ir reduciéndose conforme aumenta la potencia de los aerogeneradores, respetándose así el principio de quien contamina paga.

- 3.5 Por otro lado, se estima con los cánones eólicos aprobados por diversas Comunidades Autónomas no vulneran el *principio de seguridad jurídica*. Dicho principio no garantiza que el ordenamiento jurídico sea totalmente inalterable de forma que nunca se modifique o cambie, esto es prácticamente imposible puesto que va cambiando y evolucionando atendiendo a las necesidades del mercado y de la sociedad. Por ello, lo que garantiza este principio es que las modificaciones que se realicen al ordenamiento jurídico se lleven a cabo en condiciones de previsibilidad y legalidad, como sucede en el supuesto en cuestión.
- 3.6 La única tacha de inconstitucionalidad se plantea en relación al *principio de igualdad*, principalmente, en los cánones eólicos de las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha. Como ya señalé, no resulta lógico que se grave, exclusivamente, a las empresas que explotan parques eólicos por la contaminación paisajística que producen y, en cambio, a otras actividades que también generan este tipo de contaminación en dichos territorios no sean gravadas. Así por ejemplo, no se grava la contaminación paisajística que produce la línea de alta tensión que permite distribuir la energía eléctrica obtenida de los aerogeneradores. En cambio, en Castilla y León la situación es distinta puesto que sí se grava los elementos fijos del suministro de energía eléctrica, pero aun así no se gravan otro tipo de actividades que también producen afecciones e impactos visuales adversos sobre el medio natural castellano-leonés, podrían ser las chimeneas de una central térmica o de cualquier otro tipo de industria.
4. Por último, en cuenta al análisis de los elementos configuradores los cánones eólicos citados con anterioridad:
 - 4.1 El canon eólico grava la contaminación paisajística producida en los territorios de Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, en concreto, grava las afecciones e impactos visuales adversos generados por la explotación de instalaciones eólicas para la producción de energía eléctrica en dichas Comunidades Autónomas. No obstante, el territorio castellano-leonés también grava la contaminación paisajística que producen los elementos fijos del suministro de energía eléctrica en alta tensión que permiten verter y distribuir la energía eléctrica obtenida, lo que supone no contradecir en gran medida el principio de igualdad, por ello, considero que se trata de un aspecto positivo que también debería establecerse y regularse en la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, y en la Ley

castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo, relativas al canon eólico gallego y castellano-manchego respectivamente.

4.2 Las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla y León regulan los supuestos de exención, estableciendo entre otras las siguientes: en primer lugar, quedan exentos los sujetos que utilizan aerogeneradores para autoabastecerse (en el supuesto de Castilla-La Mancha) puesto que la contaminación paisajística producida es prácticamente inexistente. En segundo lugar, están exentas aquellas instalaciones eólicas destinadas a la investigación y el desarrollo, debido a que gracias a ellas se podrá mejorar en todo lo relativo a la obtención de energía eléctrica mediante aerogeneradores; llegando inclusive en un futuro a reducir la externalidad negativa causada en el medio ambiente. En cambio, el canon eólico gallego no dedica un artículo específico al regular los supuestos de exención; ello no obstante, al analizar la escala de gravamen establece un tramo en el que la cuota a aplicar es 0, entendiéndose como un supuesto de exención. A mi parecer sería positivo que la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, incluyera los supuestos de exención citados con anterioridad regulados en los cánones eólicos de Castilla-La Mancha y Castilla y León.

4.3 La Comunidad Autónoma de Galicia regula en su artículo 16 de la Ley gallega 8/2009, de 22 de diciembre, las bonificaciones en la cuota, y en concreto, se centra en los denominados “proyectos de repotenciación” cuya finalidad consiste en aumentar la potencia en KWs de los aerogeneradores con el fin de reducir el número de aerogeneradores sin que esto supongan cambiar a un tramo diferente de base, en el caso de se logre este objetivo se aplicará una bonificación del 5%. De modo que, gracias a este proyecto se reducen las afecciones e impactos visuales adversos provocados en el territorio gallego puesto que al estar dotados los aerogeneradores de una potencia KWs mayor; el número de aerogeneradores necesarios para producir una cuantía determinada de energía eléctrica será inferior, de manera que, la contaminación paisajística se verá reducida notoriamente.

La finalidad que persiguen los tributos ambientales es reducir, en la medida de lo posible, la contaminación que provoca determinadas actividades sobre el medio natural, por ello, considero que sería conveniente que la Ley castellano-manchega 9/2011, de 21 de marzo y, la Ley castellano-leonesa 1/2012, de 28 de febrero, incluyeran la bonificación que establece la Comunidad Autónoma de Galicia, y en concreto, establecieran un “proyecto de repotenciación” puesto que se trata de un mecanismo que permite reducir la contaminación paisajística generada por la explotación de un parque eólico, cumpliéndose así con el primordial que persigue el canon.

4.4 En relación a los tipos de gravamen, las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha atienden al número de aerogeneradores para calcular la cuota tributaria, aplicando una determinada tarifa por unidad de aerogenerador que se incrementa progresivamente conforme aumenta el número de aerogeneradores instalados en un parque eólico. En cambio, el criterio que toma en consideración el canon eólico castellano-leonés para

calcular la cuota tributaria es la potencia en KWs de los aerogeneradores, aplicándose un determinado gravamen que aumenta conforme se va incrementando la potencia de dichos aparatos. Considero que esto no es lo más oportuno puesto que si la potencia en KWs de los aerogeneradores es superior; el número de ellos que serán necesarios para obtener una cuantía de energía eléctrica será inferior, de manera que, se reduce la contaminación paisajística. Además, atiendo al principio “quien contamina paga”, se debe gravar más al sujeto que más contamine, lo que a su vez conlleva la exigencia de gravar menos al sujeto que menos contamine. En el caso de Castilla y León; conforme aumenta la potencia de los aerogeneradores; aumenta la tarifa a aplicar por unidad de aerogenerador, contradiciéndose así el principio de quien contamina paga porque, inevitablemente, la contaminación paisajística se vería reducida.

A mi parecer, sería más adecuado que Castilla y León tuviera en consideración a la hora de calcular la cuota tributaria el número de aerogeneradores en vez de la potencia de los mismos porque este primer elemento es el que verdaderamente determina la naturaleza extrafiscal del impuesto en cuestión. Si se atiende al criterio que sigue esta Comunidad Autónoma se estaría dejando en un segundo plano el principio “quien contamina paga” (aspecto fundamental en cualquier tributo ambiental), debido a que se estaría configurando este impuesto propio en base al principio de capacidad económica.

- 4.5 Respecto a la gestión de los cánones eólicos, la Comunidad Autónoma de Galicia, en principio, el Instituto Energético de Galicia practicará liquidaciones provisionales, y secundariamente -si así lo impone- serán los sujetos pasivos los que realicen la autoliquidación del canon. En cambio, Castilla-La Mancha establece como único la autoliquidación, de manera que, el sujeto pasivo deberá calcular el importe de la deuda a ingresar.

Por último, Castilla y León, al igual que la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, establece la obligación de que los sujetos pasivos autoliquiden el impuesto, no obstante, se permite que el abono de la deuda pueda ser en un único pago o fraccionadamente, siendo este último aspecto, a mi parecer, positivo puesto que facilita el pago del importe de la deuda a ingresar a los sujetos pasivos, otorgando la posibilidad de que la deuda no sea abonada en un único momento sino que se ingrese una determinada cantidad en cada uno de los cuatro períodos. En definitiva, finalmente se abonará la totalidad de la deuda lo que ocurre es que las cantidades a ingresar en cada período serán inferiores en comparación a la cantidad a abonar en un único pago. Considero que esta situación sería conveniente que también fuera tratada por las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha en el supuesto de las autoliquidaciones.

- 4.6 Por último, las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha crean el Fondo de Compensación Ambiental y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía, respectivamente.

A grandes rasgos, estos Fondos se financiarán por medio de los ingresos obtenidos por los cánones eólicos gallego y castellano-manchego, en cualquier caso, como máximo se podrá destinar un 50% de los ingresos obtenidos a estos Fondos.

Estos Fondos se destinarán a realizar actuaciones ligadas directamente con el medio ambiente, en concreto, a la utilización eficiente de los recursos naturales, y a diseños de programas, estudios, planificaciones en el campo de las energías renovables, con el fin de mejorar y avanzar en este ámbito, es decir, parte de los ingresos de estos Fondos se destinarán a la investigación lo que permitirá en un futuro poder reducir la contaminación producida por este tipo de energías, y así el daño causado sobre el medio natural podrá reducirse o al menos intentarlo, existiendo un fin ecológico. Ahora bien, como ya mencioné me parece más acertada la redacción de la Ley gallega 8/2009, puesto que concreta de forma directa que una de las actuaciones que trata de promover el Fondo de Compensación Ambiental es la conservación, protección y recuperación del medio ambiente, manifestándose así un fin ecológico en toda regla. En cambio, el Fondo de Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha, se centra fundamentalmente en programas de investigación que permitan mejorar las tecnologías pero no establece de forma rotunda los tres aspectos claves que sí regula el fondo creado por la Comunidad Autónoma de Galicia, estos son, conservación, protección y recuperación del medio natural, sino que en todo caso se presupone que una mejora de las tecnologías conllevará un impacto menor en el campo de las energías renovables sobre el medio ambiente.

Por todo ello, considero que la Comunidad Autónoma de Castilla y León también debería incluir en su Ley castellano-leonesa 1/2012 una regulación relativa a un fondo de estas características, y que se asemeje, en la medida de lo posible, a la regulación que establece la Comunidad Autónoma gallega en su Ley gallega 8/2009.

VII. Anexo bibliográfico.

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: “Nuevos tributos ambientales: El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados uso y aprovechamientos del agua embalsada y el canon eólico de Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.
- CALVO ORTEGA, Rafael: “Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario Parte general II. Derecho presupuestario”, 14ª ed., Edit. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010.
- CAZORLA PRIETO, Luís María: “Los principios constitucionales-financieros en la tributación medioambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio: “Consideraciones sobre el Canon eólico de Galicia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: “El objeto del tributo” Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10. 1976.
- GARCÍA NOVOA, César: “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274, 2007.
- GARCÍA NOVOA, César: “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”, *Nueva Fiscalidad*, nº.2, 2010.
- HERRERA MOLINA, Pedro M.: “El principio «quien contamina paga»”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.
- LUCHENA MOZO, Gracia María, en Lucas Durán, Manuel (Dir.), *Fiscalidad de las energías renovables*, en prensa.
- PATÓN GARCÍA, Gemma: “El principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia constitucional española”, Edit. Bosch, Barcelona, 2010, formato ebook.
- PATÓN GARCÍA, Gemma: “La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española”, <http://www.asc.es.br/publicacoes/revistadireito/edicoes/2011-1/meio%20ambiente-novo.pdf>, consulta realizada el 28 de abril de 2012.
- PATÓN GARCÍA, Gemma: “La interpretación del principio de igualdad tributaria según el Tribunal Constitucional Español”, *Revista jurídica online, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*, http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=666&Itemid=57, consulta realizada el 3 de mayo de 2012.

- PITA GRANDAL, Ana María: “Sistema tributario y medio ambiente”, en VV.AA: Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999.
- PUEBLA AGRAMUT, Nuria: “*Los tributos propios de las comunidades autónomas. Su papel en el actual sistema de financiación autonómica*”, La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía Ana María Pita Grandal (Dir.), Edit. Marcial Pons, Madrid, 2008.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- SOLER ROCH, María Teresa: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Edit. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

VIII. Anexo normativo.

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- La Constitución española de 1978.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, Estatuto de Autonomía de Galicia.
- Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, que regula el Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha.
- Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Contaminación Atmosférica.
- Ley 58/2003, General Tributaria.
- Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.
- Ley Orgánica [14/2007](#), de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León.
- Decreto 242/2007, de 13 de diciembre, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en Galicia.
- Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

- Orden de 7 de enero de 2010 por la que se aprueba el modelo de autoliquidación del canon eólico creado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.
- Decreto 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.
- Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energía Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla La Mancha.
- Orden de 18 de mayo de 2011 por la que se aprueban los modelos de declaración de alta, modificación y baja y de autoliquidación del canon eólico y se dictan las normas para su gestión
- Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras.

IX. Anexo jurisprudencial.

I. Naturaleza jurídica de los cánones eólicos.

- STC 185/1995, de 14 de diciembre.
- STC 20/2012, de 16 de febrero.

II. Conformidad a derecho de los cánones eólicos como tributos ambientales.

1. Los principios constitucionales y de la LOFCA.

1.1 Prohibición de doble imposición

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 37/1987, de 26 de marzo.
- STC 150/1990, de 4 de octubre
- STC 149/1991, de 4 de julio.
- STC 186/1993, de 7 de junio.
- STC 14/1998, de 22 de enero.
- STC 289/2000, de 30 de noviembre.
- STC 168/2004, de 3 de octubre.

1.2 Principio de capacidad económica

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 49/1984, de 5 de abril.
- STC 19/1987, de 3 de febrero.
- STC 37/1987, 26 de marzo.
- STC 150/1990, de 4 de octubre.

- STC 134/1992, de 22 de julio.
- STC 221/1992, de 11 de diciembre.
- STC 186/1993, de 7 de junio.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2000.
- STC 24/2005, de 18 de enero.
- STC 407/2007, de 6 de noviembre.

1.3 Principio de seguridad jurídica

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 126/1987, de 16 de julio.
- STC 46/1990, de 15 de marzo.
- STC 150/1990, de 4 de octubre.
- STC 36/1991, de 14 de febrero.
- STC 197/1992, de 19 de noviembre.
- STC 142/1993, de 22 de abril.
- STC 173/1996, de 31 de octubre.
- STC 212/1996, de 19 de diciembre.
- STC 182/1997, de 28 de octubre.
- STC 273/2000, de 15 de noviembre.
- ATC 165/2001, de 19 de junio.
- STC 234/2001, de 13 de diciembre.
- STC 96/2002, de 25 de abril.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 22 de enero de 2009 (RJ 2009\1794).

1.4 Principio de igualdad

- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 8/1986, de 14 de enero.
- STC 76/1990, de 26 de abril.
- STC 96/ 2002, de 25 de abril.

Colección de Papeles de discusión del IELAT:

- No. 1 (Noviembre 2011): Iris María Vega Cantero. "Aproximación al estudio jurídico de la problemática de los menores extranjeros no acompañados. Especial referencia al tratamiento en Cataluña"
- No. 2 (Diciembre 2011): Juan Antonio Sánchez Hernández. "La autorización inicial de residencia temporal y trabajo"
- No. 3 (Diciembre 2011): María Eugenia Claps Arenas y Pedro Pérez Herrero (Coords.) "Fiscalidad, medio ambiente y cohesión social en el pensamiento liberal atlántico (siglo XIX). Análisis de casos".
- No. 4 (Octubre 2012): Teresa Aurora Gómez Porras. "Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al derecho español"



Todas las publicaciones están disponibles en la página Web del Instituto: www.ielat.es

© Instituto de Estudios Latinoamericanos (IELAT)

Los papeles de discusión son un espacio de debate para investigadores que deseen exponer los resultados de sus trabajos académicos conectados con las líneas de investigación prioritarias del IELAT. Cada uno de ellos ha sido seleccionado y editado por el IELAT tras ser aprobado por la Comisión Académica correspondiente.

Desde el IELAT animamos a que estos documentos se utilicen y distribuyan con fines académicos indicando siempre la fuente. La información e interpretación contenida en los documentos son de exclusiva responsabilidad del autor y no necesariamente reflejan las opiniones del IELAT.

Instituto de Estudios Latinoamericanos
Colegio de Trinitarios
C/Trinidad 1 – 28801
Alcalá de Henares (Madrid)
España
34 – 91 885 2579
ielat@uah.es
www.ielat.es

P.V.P.: 20 €

Con la colaboración de:

